Cerasella NAE

Doru PLEȘEA

NOUA CONTABILITATE

a întreprinderilor mici și mijlocii și a microîntreprinderilor

Editura
Ecran Magazin

Biblioteca Financiar Consulting

Scanned with OKEN Scanner

CERASELLA NAE

DORU PLEȘEA

Paisu Olivia

NOUA CONTABILITATE

a întreprinderilor mici și mijlocii și a microîntreprinderilor

ECRAN magazin

2003

BIBLIOTECA FINANCIAR CONSULTING

Scanned with OKEN Scanner

Toate drepturile asupra acestei lucrări aparțin în exclusivitate Editurii Ecran Magazin. Reproducerea integrală sau parțială a textului este interzisă și se pedepsește conform legii

Bun de tipar la data de 6.01.2003
Tiraj: 10.000 exemplare
Editat și tipărit de Ecran Magazin Brașov,
Str. De Mijloc 104A,
tel. 0268/417944, telefax: 0268/411454
E-mail: ecran @xnet.ro

ISBN: 973-8281-13-X

Scanned with OKEN Scanner

Cuvânt înainte

Cu începere de la 1 ianuarie 2003, persoanele juridice care îndeplinesc cel puțin două dintre criteriile stabilite pe baza situațiilor financiare la finele anului precedent (cifra de afaceri până la 5 milioane euro, active până la 2.5 milioane euro și au până la 50 de salariați), organizează și conduc contabilitatea proprie potrivit procedurilor Legii contabilității nr. 82/1991 și OMFP 306/2002.

Lucrarea de față, în mod deliberat, insistă asupra înregistrării în contabilitate a principalelor operațiuni economico-financiare, fiind astfel concepută încât să trateze ansamblul structurilor utilizate de contabilitatea financiară din perspectiva reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene în domeniu.

Prin conținut și maniera de tratare a tematicii, lucrarea se adresează profesioniștilor contabili – ca un ghid necesar în organizarea contabilității generale – agenților economici și managerilor întreprinderilor.

În egală măsură considerăm că este de folos cadrelor didactice și studenților facultăților de științe economice.

Conștienți de limitele și perfectibilitatea lucrării, autorii mulțumesc anticipat tuturor celor care vor să adreseze sugestii sau să facă observații critice pentru îmbunătățirea conținutului și structurii sale.

Autorii

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 1. NOILE REGLEMENTĂRI CONTABILE

1.1 DIFERENȚELE NAȚIONALE ȘI NECESITATEA ARMONIZĂRII CONTABILE INTERNAȚIONALE

Creșterea și globalizarea activității întreprinderilor au generat o amplificare a procesului de achiziție a societăților străine, a nevoilor de resurse financiare și implicit a piețelor internaționale de capitaluri. Pe plan mondial sunt puține persoane ce lucrează pentru companii multinaționale și care să nu realizeze cât de benefic ar fi să existe un singur limbaj contabil internațional.

O contabilitate uniformă pe plan mondial a constituit și mai constituie obiectivul fundamental al specialiștilor în domeniu.

Contabilitatea instrument esențial de comunicare, diferă prin conținutul și modalitățile sale de aplicare de la o țară la alta.

Diferențele naționale între sistemele contabile pot duce la ineficiență, lipsă de oportunitate și distorsiuni în comportamentul agenților economici și operatorilor de pe diversele piețe.

Problema diferențelor naționale în contabilitate a devenit stringentă în perioada mai recentă când presiunea pentru uniformizare a devenit tot mai puternică.

Companiile multinaționale au existat de multă vreme. Globalizarea afacerilor a dus la mărirea numărului acestor companii multinaționale precum și a numărului țărilor în care operează.

Contabilitatea, în esență un limbaj economic pentru comunicarea informațiilor cu caracter economic, la nivelul fiecărui stat național, trebuie adaptată la dialogul cu autoritățile fiscale, instituțiile bancare sau cu investitorii.

Alături de globalizarea afacerilor, un alt factor care accentuează necesitatea armonizării contabile îl constituie și globalizarea piețelor de capital. Pentru că activitățile au devenit multinaționale, ca arie de desfășurare este firesc ca să existe necesitatea și dorința de a atrage capitalul din diferite țări. Concurența dintre piețele de capital poate fi astăzi unul dintre cei mai puternici factori de încurajare a armonizării contabile pe plan internațional.

În principal se pune problema modului de percepere a informației elaborate într-un sistem contabil național. Întreprinderile multinaționale vor prefera aplicarea unui sistem contabil uniform pentru orice organizație și entitate patrimonială, deoarece aceasta facilitează controlul intern și simplifică auditul financiar contabil extern.

Agenții economici sunt obligați să prezinte conturile la nivel național mai ales în scopuri fiscale. Auditarea societăților de grup multinaționale face ca diferențele contabile dintre țări să constituie un obstacol în înțelegerea informațiilor contabile financiare.

Identificarea contabilității cu un limbaj are ca fundament premisa că această știință este un instrument creat de societate în scopul ansamblării și transmiterii unor informații cu caracter special. Diferențele între sistemele contabile ale grupurilor de țări sunt asimilate ca și diferențe culturale.

Aceste reguli nescrise parte integrantă a culturii unei societăți, determină modalități de reglementare diferite de la o țară la alta. Procedeul, instrumentul ales pentru reglementarea contabilității, este un important element cultural. Aici credem că merită să subliniem că nici un stat nu are un set de reguli contabile care să aibă avantaje foarte clare, prin care să iasă în evidență și astfel să fie adoptat de întreaga lume.

Scanned with OKEN Scanner

Nimeni nu poate pretinde că deține adevărul absolut, inclusiv realitatea contabilă. Astfel nici un stat nu poate pretinde că deține unicul set de reglementări și proceduri corecte.

De asemenea, ținând cont de principiul contabil al regularității, putem spune cu certitudine că nici un stat nu are reglementări de drept clare și precise care să corespundă în mod convingător domeniului contabilității.

Mecanismele de reglementare juridică diferă foarte mult de la o țară la alta, având în vedere diversele sisteme de drept, astfel țările anglo-saxone, adepte ale dreptului cutumiar ies în evidență printr-un minimum de reglementare legală și o autoreglementare exercitată de profesia contabilă. Sistemul cutumiar de drept se poate adapta rapid și ușor la modificările mediului economic.

Alte state, îndeosebi Franța, consideră legea contabilă ca pe un contract social rezultat dintr-un compromis între părți. Sistemul de drept francez exclude posibilitatea ca elaborarea regulilor contabile să fie lăsată pe seama intereselor private. De altfel și în România acest aspect se poate sesiza cu ușurință, reglementarea contabilă aparținând statului.

În sistemul contabil și de drept german contabilitatea poate fi redusă la aplicarea regulilor juridice cuprinse în Codul comercial. Aici schimbările sunt relativ rare și sunt limitate la reinterpretarea regulilor inițiate în Codul de Comerț.

Mecanismul de reglementare în SUA diferă de celelalte prin natura regulilor. Sectorul privat publică norme contabile care acoperă probleme sau situații contabile particulare. SUA au cea mai mare organizație de stabilire a standardelor de contabilitate caracterizată printr-un înalt nivel profesional. Dar chiar și reglementările contabile din SUA prezintă compromisuri între diferitele categorii de interese.

Armonizarea este un termen consacrat în contabilitatea internațională pentru a desemna reducerea diferențelor dintre reglementările contabile ale diferitelor state. Problema referitoare la uniformizarea sistemelor contabile este fundamental legată de credibilitatea activității contabile.

Sir Byron Gersberg, secretarul general al IASC (International Accounting Standards Committee), prezenta cu ocazia conferinței **"Contabilitatea mileniului III"** desfășurată în iunie 1999 la București, cazul bine-cunoscut al companiei Daimler-Benz. În anul 1994 profitul raportat de această companie, conform reglementărilor contabile germane, a fost de 895 milioane DM, în timp ce același profit raportat conform regulilor de contabilitate americane a fost de 1, 052 milioane DM. Exemplul este sugestiv dar are din păcate valențe dramatice, încrederea în activitatea contabilă având mult de suferit. Unii profesioniști contabili ar pune diferența pe faptul că regulile de contabilitate germane sunt mult mai rigide, mai conservatoare decât cele americane. De altfel, se cunoaște că unul dintre principiile de bază ale sistemului contabil german este cel al prudenței.

Între armonizare și normalizare contabilă nu se poate pune semnul egalității deoarece cea de-a doua presupune mai întâi uniformizarea totală a regulilor. Primordial în favoarea armonizării contabile este căutarea eficienței în tranzacțiile internaționale. Companiile multinaționale sunt obligate astăzi să stabilească două serii de conturi:

- **conturi consolidate,** conforme regulamentelor contabile din țara societății mamă pentru utilizatorii de pe piața capitalurilor;
- **conturi individuale** pentru fiecare sucursală și filială întocmite după regulile locale și care au în esență un scop fiscal.

Pentru marile companii multinaționale situațiile financiare anuale trebuie să fie conforme cu cerințele utilizatorilor.

Scanned with OKEN Scanner

Pe plan mondial ideea armonizării contabile este o preocupare constantă a diferitelor instituții ce se ocupă de contabilitate. La nivel internațional pentru a trata problema armonizării contabile a fost creat IASC (International Accounting Standards Committee) și de asemenea contribuții importante și-au adus Uniunea Europeană OCDE (Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică) și CNUCED (Conferința Națiunilor Unite asupra Comerțului și Dezvoltării).

În anul 1972 mai mulți profesioniști și experți contabili "vizionari", dacă termenul li se poate aplica corect, au susținut ideea că problemele sistemelor de contabilitate ar trebui soluționate la nivel internațional și nu la nivel național, cu scopul realizării unei uniformizări globale.

La congresul experților contabili ce a avut loc la Sydney- Australia în 1972 a fost încheiat un acord privind înființarea Comitetului pentru Standardele Internaționale de Contabilitate care și-a început activitatea în 1973. Cu toate că există din 1973 ritmul realizărilor sale nu a fost uniform pentru întreaga perioadă. Inițial IASC a fost creată ca o organizație independentă având ca membrii organismele inițiale care făceau parte din acordul inițial. Astăzi comitetul își păstrează independența în ceea ce privește adaptarea deciziilor. Standardele sunt aprobate de către Consiliul IASC și nu trebuie avizate sau confirmate de nici un alt organism. În 1983 IASC s-a unit cu Federația Internațională a Experților Contabili (IFAC), automat membrii IFAC devenind mebrii IASC.

În prezent Consiliul de Administrație al IASC cuprinde până la 13 țări membre și până la 4 membri adiționali cooptați. Fiecare membru este reprezentat de două persoane precum și de un consultant tehnic în cazul în care aceștia doresc să aibă unul. Alcătuirea actualului Consiliu de Administrație al IASC este următoarea: trei membri reprezentând continentul american:SUA, Canada și Mexic, cinci din Europa: Franța, Germania, Olanda, Marea Britanie și Federația Nordică, trei din Asia:India, Japonia și Malaezia precum și Africa de Sud și Australia.

Trei dintre locurile Consiliului de Administrație aparțin în fapt mai multor țări:Locul Federației Nordice aparține țărilor scandinave, India este cooptată împreună cu Sri Lanka iar Africa de Sud împreună cu Zimbabwe. Recent China a fost admisă ca membru observator al Consiliului de Administrație.

IASC își elaborează standardele în concordanță cu regulile procedurale. Normele IASC sunt utilizate ca model de referință, însă majoritatea organismelor naționale preferă să-și elaboreze propriile recomandări, sau să le adapteze de la caz la caz.

Procesul de normalizare contabilă începe cu elaborarea de propuneri de către un comitet de inițiativă pentru fiecare problemă tehnică de pe agenda Consiliului de Administație.

Acest grup de lucru (steering committee) este condus de regulă de un membru al Consiliului de Administrație și împreună cu un manager de proiect ce face parte din personalul IASC pregătește documentația de proiect, iar Comitetul de inițiativă publică un proiect al Declarației de Principiu pentru comentariul public asupra principalelor proiecte. Pentru a fi publicat, Proiectul de prezentare trebuie aprobat de două treimi dintre membrii Consiliului de Administrație, iar standardele finalizate trebuie aprobate de trei pătrimi dintre membrii Consiliului de Administrație. Matematic vorbind este necesară obținerea a doisprezece voturi pentru, în favoarea unui standard, din cele șaisprezece existente în prezent în Consiliul de Administrație.

De-a lungul perioadei sale de existență IASC a obținut și o serie de realizări în armonizarea contabilă. Dacă la început membrii Consiliului de Administrație au avut ca obiectiv elaborarea unor standarde de bază, ținând seama de opinia că a fost mai ușor să se

Scanned with OKEN Scanner

ajungă la un acord privind aceste standarde decât cele detaliate, mai târziu și în prezent se acordă importanță procesului de furnizare a unor standarde care să aducă o mai mare uniformitate rapoartelor contabile elaborate de societățile multinaționale, în special celor cotate pe piețele de capital.

În România, după 1989, în sistemul contabil au avut loc schimbări fundamentale care au asigurat trecerea de la vechiul sistem contabil de sorginte sovietică, care răspundea cerințelor economiei centralizate, la actualul sistem, care prezintă un nivel adecvat de implementare a prevederilor Directivei a IV-a a Uniunii Europene și, în mai multe cazuri, de aliniere integrală la unele dintre cerințele stipulate în Standardele Internaționale de Contabilitate. La nivelul Uniunii Europene directivele pot fi apreciate ca și compromisuri istorice între sistemele contabile anglosaxone și continentale, realizate prin introducerea a nenumărate opțiuni.

Procedura de legiferare a Uniunii Europene (în esență contabilitatea este legată de Directivele a IV-a și a VII-a iar auditul de a VIII-a) este următoarea: Comisia europeană, puterea executivă a Uniunii Europene, pregătește un proiect de directivă. Acest proiect este supus aprobării Consiliului de Miniștri, care îl transmite Parlamentului European și Comitetului economic și social pentru comentarii. După o serie de negocieri, care conduc la o revizuire a proiectului, în final se ajunge la redactarea unei directive, care, pentru a fi aplicată de statele membre, trebuie introdusă în legislația națională.

În România, țară asociată la Uniunea Europeană, obiectivul pe termen lung, în ceea ce privește sistemul contabil, îl reprezintă îmbunătățirea raportărilor financiare ale societăților comerciale, astfel încât situațiile financiare ale acestora să fie în deplină conformitate cu Directiva a IV-a a CEE și cu Standardele Internaționale de Contabilitate.

Mai întâi prin OMF nr. 403/1999, iar mai apoi prin OMFP 94/2000 și OMFP 306/2002, programul de acțiune în vederea armonizării sistemului contabil românesc a fost demarat și cuprinde:

a.) cadrul general de armonizare cu Directiva a IV-a a CEE și cu Standardele Internaționale de Contabilitate;

b.) introducerea și asimilarea ca o componentă distinctă a reglementărilor contabile românești a "Cadrului general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare elaborat de Comitetul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate".

Realizarea practică a acestui obiectiv pe termen lung este condiționată de îndeplinirea altor două obiective asociate și anume:

1.) punerea la punct și realizarea unui program de pregătire și perfecționare profesională care să răspundă cerințelor impuse de procesul de implementare a strategiei în domeniu;

2.) parcurgerea anumitor etape organizatorice și de reglementare în practică a auditului financiar-contabil.

Scanned with OKEN Scanner

1.2 REGLEMENTĂRI CONTABILE SIMPLIFICATE, ARMONIZATE CU DIRECTIVELE EUROPENE

Contabilitatea din România a evoluat continuu după anul 1990, fiind influențată atât de schimbările din mediul economic național și internațional, cât si de obiectivele de armonizare cu directivele Comunității Economice Europene(Directiva a-IV-a) și cu Standardele Internaționale de Contabilitate.

În acest context au fost adoptate o serie de noi reglementări contabile, care stabilesc principiile și regulile de bază, precum și conținutul situațiilor financiare, având ca scop armonizarea cu directivele europene și Standardele Internaționale de Contabilitate.

Începând cu exercițiul financiar 2003, în România se vor aplica două tipuri de reglementări contabile:

1. Reglementări contabile armonizate cu Directiva a-IV-a a C.E.E.și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, reglementări care se aplică împreună cu Legea contabilității nr.82/ 1991, republicată, însă sfera de aplicare este restrânsă la un număr mic de societăți, datorită criteriilor de mărime stabilite pentru cifra de afaceri, total active și număr mediu de salariați.

În perioada 2001-2005, aceste reglementări se implementează pe etape, în funcție de modul în care fiecare întreprindere va atinge nivelul stabilit pentru două din cele trei criterii de mărime menționate anterior.

Aceste niveluri se diminuează anual, ajungând ca la sfârșitul anului 2005 să fie fixate la:

- peste 5 milioane euro cifra de afaceri,
- peste 2.5 milioane euro total active,
- peste 50 de angajați.

Întreprinderile care nu îndeplinesc aceste criterii, pot aplica aceste reglementări doar cu aprobarea Ministerului Finanțelor Publice. Întreprinderile care aplică aceste reglementări nu pot reveni la aplicarea reglementărilor contabile simplificate, iar în primul an de aplicare a reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a–IV-a a C.E.E.si a Standardelor Internaționale de Contabilitate sunt obligate să întocmească atât situațiile financiare actuale cât și pe cele prevăzute de noua reglementare.

2.Reglementări contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, care se aplică începând cu data de 01.01.2003, de către persoanele juridice care îndeplinesc cel puțin două din următoarele criterii:

- cifra de afaceri până la 5 milioane euro
- total active până la 2.5 milioane euro
- numărul mediu de salariați până la 50 de salariați.

Criteriile menționate mai sus se stabilesc pe baza situațiilor financiare întocmite la finele anului precedent, după cum urmează:

- cifra de afaceri se stabilește pe baza datelor înscrise în formularul „Contul de profit și pierdere", încheiat la data de 31 decembrie an precedent;
- total active se stabilește pe baza datelor înscrise în formularul „Bilanț", încheiat la data de 31 decembrie an precedent;
- numărul mediu de salariați se stabilește pe baza datelor înscrise în nota explicativă „Informații privind salariații, administratorii și directorii", încheiată la data de 31 decembrie an precedent.

Scanned with OKEN Scanner

Aceste reglementări se aplică și de persoanele juridice care, deși depășesc două din criteriile menționate mai sus, nu sunt supuse prevederilor Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a-V-a a C.E.E.și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, până la data de 31.12.2005.

Cifra de afaceri și total active se stabilesc pe baza ratei de schimb lei / euro la sfârșitul exercițiului financiar precedent.

În sfera de aplicare a reglementărilor contabile simplificate intră toate unitățile patrimoniale prevăzute de art.1, alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, modificată și completată de Ordonanța Guvernului nr.61/2001, care îndeplinesc criteriile menționate anterior:societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste si celelalte persoane juridice cu scop lucrativ .

Sunt stabilite principiile și regulile contabile de bază, forma și conținutul situațiilor financiare anuale simplificate, având ca scop armonizarea acestora cu directivele europene.

Informațiile furnizate de societăți sunt exprimate în moneda națională și în limba română. Pentru operațiunile care se efectuează în valută, contabilitatea se va ține atât în moneda națională cât și în valută, iar pentru nevoile proprii de informare ale fiecărei societăți este permisă întocmirea situațiilor financiare anuale simplificate și într-o monedă stabilă.

1.3 OBLIGAȚII PRIVIND ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII

Societățile care aplică reglementările contabile simplificate sunt obligate să organizeze contabilitatea în partidă dublă, ceea ce presupune înregistrarea fiecărei operații simultan în debitul unui cont și în creditul altuia, să determine lunar rulajele și soldul pentru fiecare cont, cu întocmirea balanței de verificare a conturilor.

Activitatea contabilă poate fi organizată în compartimente distincte conduse de directorul economic, contabilul șef sau de altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare și răspund împreună cu personalul din subordine de organizarea și conducerea contabilității, în condițiile legii. Această activitate mai poate fi realizată și de persoane fizice sau juridice autorizate , care răspund pentru activitatea lor , în condițiile legii. Există o excepție în cazul societăților care au o cifră de afaceri anuală de până la 100.000 euro (acest plafon se poate indexa de către Ministerul Finanțelor Publice) care nu sunt obligate să încheie contracte cu persoane autorizate sau să aibă încadrat personal calificat în domeniul contabilității, în cazul acesta răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității revenind administratorului.

Indiferent de forma de organizare a activității contabile, persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității trebuie să asigure condițiile necesare pentru:

- întocmirea documentelor justificative privind operațiunile economice;
- organizarea și conducerea corectă și la zi a contabilității;
- organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, precum și valorificarea rezultatelor acesteia;
- respectarea regulilor de întocmire a situațiilor financiare anuale simplificate;
- depunerea acestora la termen la organele de drept și publicarea lor;
- păstrarea documentelor justificative, a registrelor și situațiilor financiare anuale simplificate;
- organizarea contabilității de gestiune adaptate la specificul fiecărei persoane juridice.

Scanned with OKEN Scanner

Organizarea contabilității unei entități economice necesită folosirea de documente contabile care să reflecte operațiunile economice și financiare efectuate de aceasta.

Orice operațiune economică efectuată se consemnează într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative sunt documentele primare care probează legal o operațiune, iar pentru a fi document justificativ, un document trebuie să cuprindă:

- denumirea documentului;
- denumirea și sediul persoanei juridice care întocmește documentul;
- numărul și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economice (când este cazul);
- conținutul operațiunii economice și când este cazul temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice ale operațiunii efectuate;
- numele și prenumele persoanelor care le-au întocmit, vizat, și aprobat, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Operațiunile cuprinse în documentele justificative și înregistrate în contabilitate trebuie să se regăsească în registrele contabile obligatorii:registrul-jurnal, registrul-inventar și cartea mare.

Registrul-jurnal se înregistrează la organele fiscale și poate fi folosit ca probă în litigii. În acest registru se consemnează toate operațiunile economice și financiare efectuate de unitate, în ordine cronologică . Dacă unitatea folosește registre-jurnal auxiliare atunci documentele justificative se înregistrează în acestea, iar totalurile lunare ale registrelor-jurnal auxiliare se înregistreză în registrul-jurnal general. Registrele-jurnal auxiliare se deschid pentru grupe de operațiuni de aceeași natură: operațiuni de casă, de bancă, de cumpărări, etc.

Registrul-inventar se întocmește cu prilejul inventarierii generale a patrimoniului unei unități economice. La fel ca și registrul-jurnal se înregistrează la organele fiscale și poate fi folosit ca probă în litigii. În el se înscriu elementele patrimoniale inventariate.

Registrul cartea mare este și el registru obligatoriu, însă nu se înregistreză la organele fiscale. Registrul cartea mare asigură sistematizarea datelor contabile pentru debitul și pentru creditul fiecărui cont sintetic utilizat de unitate.

1.4 SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE SIMPLIFICATE

Persoanele juridice care intră sub incidența reglementărilor contabile simplificate au obligația să întocmească situații financiare anuale simplificate, care sunt formate din:

- bilanț
- cont de profit și pierdere
- politici contabile și note explicative

Opțional se poate întocmi și situația fluxurilor de trezorerie. Situațiile financiare anuale simplificate trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și performanței persoanei juridice, pentru respectivul exercițiu financiar. Atunci când aplicarea prezentelor norme nu este suficientă pentru a oferi o imagine fidelă, tratamentele contabile aplicate trebuie să fie însoțite de prezentarea în notele explicative a unor informații suplimentare care să fie relevante și credibile pentru nevoile utilizatorilor în luarea deciziilor.

Situațiile financiare anuale simplificate trebuie să respecte prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.61/2001, și ale prezentelor reglementări, la elaborarea cărora s-a avut în vedere conformitatea acestora cu prevederile directivelor europene.

Scanned with OKEN Scanner

Situațiile financiare anuale simplificate se semnează de persoana responabilă cu întocmirea acestora, se însușesc de consiliul de administrație și se aprobă de adunarea generală a acționarilor sau asociaților.

1.5 BILANȚUL

Bilanțul este documentul de sinteză prin care se prezintă elementele de activ, datorii și capital propriu ale persoanei juridice la încheierea exercițiului financiar, precum și în celelalte situații prevăzute de lege. Bilanțul cuprinde toate elementele de activ , datorii și capital propriu grupate după natură și lichiditate, respectiv, natură și exigibilitate. Scopul bilanțului este de a reflecta situația financiară a unei întreprinderi la un moment dat.

Structura bilanțului nu poate fi modificată de la un exercițiu financiar la altul, iar pentru fiecare post, respectiv element, prezentat în bilanț valoarea corespunzătoare pentru exercițiul financiar precedent se prezintă într-o coloană separată.

În situația în care valorile corespunzătoare exercițiului financiar curent și precedent înscrise în bilanț și în contul de profit și pierdere nu sunt comparabile, cele aferente exercițiului financiar precedent pot fi recalculate și prezentate corespunzător în notele explicative. În acest scop trebuie prezentate rezultatele recalculării, motivele pentru care a fost făcută și modalitatea de efectuare a acesteia, iar în situația în care acest lucru nu este posibil se va prezenta acest fapt.

Bilanțul îndeplinește trei funcții:

a.) funcția de generalizare a datelor contabile –prin centralizarea informațiilor de la nivelul diverselor trepte organizatorice până la nivelul economiei naționale;

b.) funcția de informare – prin cunoașterea și aprecierea modului de desfășurare a întregii activități a unității respective pe perioada la care se referă bilanțul;

c.) funcția de analiză – are ca rezultantă conducerea previzibilă, pe baza cunoașterii fenomenelor din trecut , fiind o continuitate și o adâncire a funcției de informare, prin apelarea la diferiți algoritmi de calcul, care duc la reliefarea diverselor funcții de informare ale contabilității.

Structura bilanțului pentru situațiile financiare anuale simplificate este următoarea:

A. Active imobilizate

I.Imobilizări necorporale
II.Imobilizări corporale
III.Imobilizări financiare

B. Active circulante

I.Stocuri
II.Creanțe(sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat)
III.Investiții financiare pe termen scurt
IV.Casa și conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

E. Active circulante nete, respectiv datorii curente nete

Scanned with OKEN Scanner

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

H. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli

I. Venituri în avans

J. Capital și rezerve

I.Capital subscris
II.Prime de capital
III.Rezerve din reevaluare
IV.Rezerve
V.Rezultatul reportat
VI.Rezultatul exercițiului financiar

A. Activele imobilizate formează primul post care apare în cadrul bilanțului contabil. Valoarea care urmează a fi înscrisă în bilanț pentru fiecare imobilizare este reprezentată de costul de achiziție sau de producție, diminuat în mod sistematic pe perioada de funcționare a activului, cu amortismentul înregistrat.

Este obligatorie constituirea, pe seama cheltuielilor, de provizioane pentru deprecierea activelor imobilizate a căror valoare s-a diminuat, indiferent de durata de utilizare a acestora. Valoarea care se va înscrie în bilanț se va diminua corespunzător, iar provizioanele astfel constituite se vor prezenta separat, în notele explicative care însoțesc bilanțul.

Când motivele care au dus la constituirea provizionului au încetat să mai existe, total sau parțial, atunci acel provizion se va relua parțial sau total la venituri, iar reluarea va fi prezentată separat în notele explicative. În situația în care se constată o depreciere superioară provizionului înregistrat , se va constitui un provizion suplimentar.

I. Activele necorporale sunt acele active identificabile nemonetar, fără suport material și deținute pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative.

Un activ necorporal trebuie recunoscut în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice viitoare pentru persoana juridică și costul activului poate fi evaluat în mod credibil. Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau de echivalente de numerar către persoana juridică .

În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind:

- cheltuieli de constituire;
- cheltuieli de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licențele, mărcile, drepturile și alte valori similare;
- fondul comercial;
- alte imobilizări necorporale;
- imobilizările necorporale în curs de execuție.

Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea persoanei juridice(taxe și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni, cheltuieli de prospectare a pieței, de publicitate, și alte cheltuieli de această natură legate de înființarea și dezvoltarea activității

Scanned with OKEN Scanner

persoanei juridice). Elementele de natura cheltuielilor de constituire se prezintă detaliat în notele explicative.

Cheltuielile de dezvoltare sunt cheltuielile făcute în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării.

Pot fi incluse în cheltuielile de dezvoltare următoarele:proiectarea, construcția și testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor și modelelor;proiectarea uneltelor și matrițelor care implică tehnologie nouă; proiectarea, construcția și operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă și proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite.

În măsura în care cheltuielile de constituire și dezvoltare nu au fost amortizate complet, este interzisă orice distribuire a profiturilor, dacă suma rezervelor disponibile pentru distribuire și a profiturilor reportate nu este cel puțin egală cu suma cheltuielilor neamortizate, cu excepția situațiilor în care legea nu prevede altfel.

Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile, drepturile și alte valori similare, aportate, achiziționate sau dobândite pe alte căi se înregistrează la valoarea de aport(justă), la costul de achiziție sau costul de producție după caz.

Fondul comercial apare de regulă la consolidare și reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea justă, la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către o persoană juridică. În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ, ca urmarea a achiziției de către o societate a acțiunilor altei societăți, se au în vedere următoarele:

a.) valoarea fondului comercial achiziționat trebuie amortizată sistematic, și

b.) perioada de amortizare nu trebuie să depășească durata de viață utilă.

Alte imobilizări necorporale sunt reprezentate de programele informatice, create sau achiziționate, precum și alte imobilizări necorporale neregăsite în grupele anterioare.

Imobilizările necorporale în curs reprezintă imobilizările necorporale ce nu sunt terminate până la sfârșitul perioadei, evaluate la costul de producție, respectiv costul de achiziție.

Un element necorporal raportat drept cheltuială nu poate fi recunoscut ulterior ca parte a unui activ necorporal.

Cheltuielile ulterioare efectuate cu un activ necorporal după cumpărarea sau finalizarea lui se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate.Cheltuielile ulterioare majorează costul unui activ necorporal doar atunci când este probabil că aceste cheltuieli vor permite activului să genereze beneficii economice viitoare peste performanța inițială.

Un activ necorporal trebuie prezentat în bilanț la cost, mai puțin amortizarea și provizioanele înregistrate.

Activele necorporale se scot din evidență prin cedare sau prin casare, atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai rezultă din utilizarea lor.

II. Imobilizările corporale sunt acele active care sunt deținute de o persoană juridică pentru a fi utilizate în producția proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi utilizate în scopuri administrative, sunt utilizate pe parcursul unei durate mai mari de un an și au o valoare mai mare decât limita prevăzută de legislația în vigoare.

Imobilizările corporale cuprind terenuri, construcții, instalații tehnice și mașini, utilaje și mobilier, avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile ulterioare cu reparațiile aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli ale perioadei în care au fost efectuate.

Cheltuielile cu modernizarea, care ar conduce la obținerea de beneficii ulterioare suplimentare, măresc valoarea activului.

Imobilizările corporale în curs reprezintă investițiile neterminate, realizate în regie proprie sau în antrepriză, care se evaluează la costul de producție, respectiv de achiziție.Imobilizările corporale în curs se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora.

Imobilizările corporale se prezintă în bilanț la cost, mai puțin amortizarea și provizioanele pentru depreciere înregistrate.

Valoarea amortizabilă a unei imobilizări corporale este egală cu valoarea sa contabilă și se calculează folosind unul din regimurile de amortizare prevăzute de lege:

a.) amortizarea liniară, care constă în repartizarea uniformă a valorii de intrare a imobilizărilor corporale pe toată durata de viață utilă stabilită a acestora;

b.) amortizarea degresivă, care presupune multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu coeficienții prevăzuți de lege;

c.) amortizarea accelerată, care constă în calcularea în primul an de utilizare a unei amortizări în limita prevăzută de lege, din valoarea de intrare a acestora.În exercițiile următoare, amortizarea se calculează după regimul amortizării liniare.

Terenurile nu se amortizează, restul amortizărilor aferente imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială.

Activele corporale se scot din evidență prin cedare sau prin casare, atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai rezultă din utilizarea lor.

Câștigurile, respectiv pierderile, obținute în urma casării sau cedării unui activ corporal, trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de cedare și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia, și trebuie recunoscute ca venit, respectiv cheltuială în contul de profit și pierdere.

În cazul distrugerii parțiale sau totale a unor imobilizari corporale, creanțele sau sumele compensatorii încasate de la un terț, legate de acestea, precum și achiziționarea sau construcția ulterioară de active noi, sunt operațiuni economice distincte și se înregistrează ca atare, deprecierea activelor înregistrându-se la momentul constatării acesteia, iar dreptul de a încasa compensațiile se evidențiază conform contabilității de angajamente.

Imobilizările corporale pot fi supuse reevaluării care se efectuează potrivit reglementărilor legale, caz în care imobilizările corporale sunt prezentate în bilanț la valoarea reevaluată și nu la costul lor istoric.Reevaluarea se face, cu excepțiile prevăzute de lege, la valoarea justă(care se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați), valoare care servește ca bază pentru amortizare.

Elementele dintr-o clasă de imobilizări corporale sunt reevaluate simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale simplificate a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite.

Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din clasa din care face parte trebuie reevaluate, cu excepția situației în care nu există nici o piață activă pentru acel activ.

O piață activă este o piață unde sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a.) elementele comercializate sunt omogene;

b.) pot fi găsiți în permanență cumpărători și vânzători interesați;

c.) prețurile sunt cunoscute de către public.

Dacă un activ dintr-o clasă de active reevaluate nu poate fi reevaluat din cauză că nu

Scanned with OKEN Scanner

există piață activă pentru acel activ, activul trebuie prezentat în bilanț la cost, mai puțin amortizarea cumulată și provizioanele din depreciere cumulate.

Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează ca o creștere a rezervei din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială a acelui activ, sau ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.

Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ(surplus din reevaluare), sau ca o scădere a rezervei din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

III.Imobilizările financiare cuprind titlurile de participare, interesele de participare deținute, alte titluri imobilizate și creanțe imobilizate.

Titlurile de participare reprezintă drepturile sub formă de acțiuni și alte titluri cu venit variabil deținute de o societate în capitalul altor societăți comerciale și a căror deținere pe o perioadă îndelungată este considerată utilă acesteia.

Interesele de participare reprezintă drepturi deținute în capitalul altei societăți comerciale, cuprinzând investiții în întreprinderi asociate și investiții strategice(care sunt reprezentate de o participare de 10 până la 20 % în capitalul altei societăți).

Interesele de participare sunt deținute pe termen lung în scopul garantării contribuției la activitățile persoanei juridice respective.

Titlurile de participare deținute în capitalul întreprinderilor asociate într-o proporție de 20-50% asigură posibilitatea exercitării unei influențe semnificative.

Dacă o societate deține controlul asupra unei alte societăți, aceasta din urmă este filială pentru societatea care deține controlul(societatea mamă).Controlul reprezintă capacitatea de a conduce politicile financiare și operaționale ale unei societăți pentru a obține beneficii din activitatea ei.

Creanțele imobilizate sunt creanțele legate de participații, rezultate din acordarea de împrumuturi pe termen lung societăților la care unitatea deține titluri de participații, acțiunile proprii deținute pe termen lung, garanțiile, depozitele și cauțiunile depuse de unitate la terți.

Imobilizările financiare recunoscute ca activ sunt evaluate la costul de achiziție sau valoarea determinată prin contractul de achiziție a acestora.Cheltuielile accesorii privind achiziționarea imobilizărilor financiare se înregistrează direct în cheltuielile de exploatare ale exercițiului.

Imobilizările financiare sunt prezentate în bilanț la valoarea contabilă mai puțin provizioanele pentru depreciere cumulate.Pentru deprecierea imobilizărilor financiare se constituie provizioane pentru depreciere, ca diferență între valoarea de intrare a acestora și valoarea justă stabilită cu ocazia inventarierii.

B.Activele circulante sunt acele active care:

- sunt achiziționate sau produse pentru consum propriu sau în scopul comercializării și se așteaptă a fi realizate în termen de 12 luni de la data bilanțului;
- sunt reprezentate de creanțe aferente ciclului de exploatare;
- sunt reprezentate de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată.

Scanned with OKEN Scanner

Prin echivalente de numerar se înțelege investițiile financiare pe termen scurt, ușor convertibile în numerar și al căror risc de schimbare a valorii este nesemnificativ.

Activele circulante se înregistrează în contabilitate la cost de achiziție sau cost de producție, după caz, iar pentru deprecierea lor se constituie, la sfârșitul exercițiului financiar, provozioane pe seama cheltuielilor.Când provizionul constituit pentru un activ circulant devine fără obiect, atunci acel provizion trebuie reluat la venituri.

I.Stocurile sunt active circulante și sunt deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității, sau sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

În cadrul stocurilor se cuprind: mărfurile, materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, produsele, semifabricatele, deșeurile, animalele și păsările, ambalajele, producția în curs de execuție și bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignație la terți.

Pentru a se asigura reflectarea unei imagini clare și fidele a operațiunilor economice efectuate de unitate în bilanț, este necesar să se procedeze la:

a.) recepționarea tuturor bunurilor materiale intrate în unitate și înregistrarea lor la locurile de depozitare.Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignație se recepționează și se înregistrază distinct ca intrări în gestiune.În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanțului.

b.) în situația unor decalaje între aprovizionarea și recepția bunurilor care se dovedesc a fi în mod cert proprietatea unității, se procedează astfel:

- bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare cât și în contabilitate, pe baza recepției și a documentelor însoțitoare;
- bunurile sosite și nerecepționate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în gestiune;

c.) în cazul unor decalaje între vânzarea și livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieșiri din unitate, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel:

- bunurile vândute și nelivrate se înregistrează distinct în gestiune , iar în contabilitate în conturi în afara bilanțului;
- bunurile livrate , dar nefacturate , se înregistrează ca ieșiri din gestiune atât la locurile de depozitare cât și în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieșirea din gestiune , conform legii;

d.) bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări și, respectiv, la ieșiri, atât în gestiune cât și în contabilitate, potrivit contractelor încheiate.

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc.

Materiile prime și materialele consumabile care sunt reînnoite în mod constant și a căror valoare globală este de importanță secundară pentru unitate, pot fi trecute în activ la o cantitate și valoare nemodificată, atunci când acestea nu se modifică semnificativ.

Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale.Bunurile fungibile sunt bunurile de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele.

Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor.Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care

Scanned with OKEN Scanner

fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt de regulă fungibile.

Pentru determinarea costului pot fi folosite metoda costului standard, în activitatea de producție, sau metoda prețului cu amănuntul , în comerțul cu amănuntul.

Costul standard ia în calcul nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție.Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este cazul, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate fiind recunoscute în costul activului.

Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor rămase se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențele de preț aferente intrărilor în cursul perioadei cumulat de la începutul anului}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare cumulat de la începutul anului}} \times 100$$

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite.

La sfârșitul perioadei soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la preț de achiziție, respectiv de producție, după caz.

Diferențele de preț astfel stabilite la recepția bunurilor respective se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite cât și asupra stocurilor.

Metoda prețului cu amănuntul este folosită în comerțul cu amănuntul pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare și pentru care nu este practic să se folosească altă metodă.

Costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor.Orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

La ieșirea din gestiune a stocurilor și a altor active fungibile, acestea se evaluează și se înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din metodele următoare:

a.) *metoda primul intrat-primul ieșit – FIFO,* potrivit căreia bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al primei intrări(lot).Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție al lotului următor, în ordine cronologică.

b.) *metoda costului mediu ponderat – CMP,* care presupune calcularea costului fiecărui element pe bază mediei ponderate a elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei.Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepție.

c.) *metoda ultimul intrat-primul ieșit – LIFO,* potrivit căreia bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție al ultimei intrări.Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție al lotului anterior, în ordine cronologică.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvență pentru elemente similare de natura stocurilor și a activelor fungibile de la un exercițiu financiar la altul.Dacă, în situații excepționale, administratorii decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri sau alte active fungibile, în notele explicative trebuie să prezinte motivul schimbării metodei și efectele sale asupra rezultatului.

Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită, folosirea unor metode diferite de calcul al costului poate fi justificată.

Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acesteia la costurile de producție.

Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea ce se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor.În acest scop valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unui provizion pentru depreciere.

II.Creanțele și datoriile cuprind relațiile unității cu terții: furnizori, clienți, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, unitățile din cadrul grupului, asociații, acționarii și creditorii diverși.

Reglementările contabile simplificate vin cu o serie de precizări pentru fiecare categorie de creanțe, precizări care stabilesc modul de înregistrare a acestora în contabilitate și de reflectare în bilanț.

Furnizorii și clienții:

- în contabilitatea furnizorilor și clienților se înregistrează operațiunile privind cumpărările, respectiv livrările de mărfuri și produse, lucrările executate și serviciile prestate precum și alte operațiuni efectuate;
- avansurile acordate furnizorilor precum și cele primite de la clienți se înregistrează în conturi distincte;
- operațiunile de vânzare / cumpărare pe baza efectelor comerciale se înregistrează în conturile corespunzătoare de efecte de plătit sau de primit;
- efectele comerciale scontate neajunse la scadență se înregistrează într-un cont în afara bilanțului și se menționează în notele explicative;
- creanțele și datoriile unității se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală;
- creanțele și datoriile în devize se înregistrează în contabilitate atât în lei cât și în devize;
- contabilitatea furnizorilor și clienților, a celorlalte datorii și creanțe, se ține pe categorii precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică;
- în contabilitatea analitică furnizorii și clienții se grupează în interni și externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată, respectiv de încasare;
- se grupează distinct datoriile și creanțele rezultate din tranzacții cu clauze de rezervă de proprietate, precum și clienții și furnizorii la care persoana juridică deține participații.

Decontările cu personalul includ: drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediul de odihnă și pentru incapacitate temporară de muncă plătite din fondul de salarii, precum și alte drepturi în bani și / sau natură datorate de unitate personalului pentru munca prestată și suportate, potrivit reglementărilor în vigoare, din fondul de salarii.Pentru alte operațiuni se precizează următoarele:

- alte drepturi și avantaje care nu se suportă din fondul de salarii se înregistrează distinct: masa caldă, alimentele antidot, repartizarea din profitul net realizat, aprobată de

Scanned with OKEN Scanner

adunarea generală a acționarilor, pentru participarea salariaților la profit, precum și avansurile acordate potrivit legii;

- reținerile din salarii pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligații datorate terților (propriri, pensie alimentară, etc.) , se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relații contractuale;

- drepturile de personal neridicate în termenul legal se înregistrează într-un cont distinct, pe persoane;

- sumele datorate și neachitate personalului(concediile de odihnă sau alte drepturi de personal) respectiv sumele ce urmează a fi încasate de la acesta, aferente exercițiului în curs, se înregistrează ca alte datorii și creanțe în legătură cu personalul.

Debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de echipamente de lucru, precum și debitele provenite din pagube materiale, amenzile și penalitățile stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătorești, și alte creanțe față de personalul unității se înregistrează ca alte creanțe în legătură cu personalul.

Decontările privind asigurările sociale cuprind obligațiile pentru contribuția la asigurări sociale și la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj.Eventualele sume datorate sau care urmează a se încasa în perioadele următoare, aferente exercițiului în curs, se înregistrează ca alte datorii și creanțe sociale.

Decontările cu bugetul statului și fondurile speciale cuprind:impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venit, subvențiile de primit și alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate:

- impozitul pe profit de plată trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite, iar surplusul achitat trebuie recunoscut drept creanță;

- taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabilește lunar pe baza decontului, ca diferență între valoarea taxei exigibile aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate (TVA colectată) și a taxei deductibile pentru cumpărările de bunuri și servicii(TVA deductibilă).

- impozitul pe venituri de natura salariilor cuprinde totalul impozitelor individuale, calculate asupra veniturilor impozabile lunare ale personalului unității, precum și impozitul reținut din drepturile bănești acordate salariaților zilieri, temporari și colaboratorilor;

- la alte impozite, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale se cuprind: accizele, impozitul pe clădiri, pe terenuri, vărsămintele din profitul net al regiilor autonome, impozitul pe dividende, taxa asupra mijloacelor de transport, alte impozite și taxe;

- subvențiile primite sau de primit de către unitate se evidențiază într-un cont distinct.

Contabilitatea decontărilor între unitățile de grup și cu asociații, cuprinde operațiile care se înregistrează reciproc și în aceeași perioadă de gestiune, atât în contabilitatea unității debitoare , cât și în a celei creditoare, aparținând aceluiași grup, precum și decontările între asociați și unitate privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora, alte decontări cu asociații și, de asemenea , conturile coparticipanților referitoare la operațiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participație.

Dividendele repartizate deținătorilor de instrumente de capitaluri proprii, propuse sau declarate după data bilanțului, precum și celelalte repartizări efectuate din profit , nu trebuie recunoscute ca datorie în afara bilanțului.Sumele reprezentând dividende, respectiv, vărsăminte la buget, precum și participarea salariaților la profit sunt evidențiate în rezultatul reportat, urmând ca, după aprobarea de către adunarea generală a acționarilor sau a asociaților a acestor destinații, să fie reflectate în conturile corespunzătoare de datorii.

Scanned with OKEN Scanner

Debitorii și creditorii diverși reflectă creanțele sau sumele datorate altor persoane fizice sau juridice, sumele depuse sau lăsate temporar de asociați la dispoziția unității precum și dobânzile aferente.

Operațiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează provizoriu într-un cont distinct.Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de unitate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării.

Diferențele de curs valutar ce apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anuale simplificate anterioare, trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.

Atunci când tranzacția este decontată în cursul aceluiași exercițiu financiar în care a și survenit , întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu.Atunci când tranzacția este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu financiar , ce intervine până la decontare, este determinată ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui asemenea exercițiu financiar.

Pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți, debitori și decontări în cadrul grupului, cu ocazia inventarierii la sfârșitul exercițiului financiar , se constituie provizioane pe seama cheltuielilor.

III.Investițiile financiare pe termen scurt sunt reprezentate de titlurile de plasament.*Titlurile de plasament* reprezintă acțiunile proprii răscumpărate, acțiunile achiziționate, obligațiunile emise și răscumpărate, obligațiunile achiziționate și alte titluri de plasament achiziționate în vederea realizării unui profit pe termen scurt.

La intrarea în unitate, titlurile de plasament se evaluează la costul de achiziție, prin care se înțelege prețul de cumpărare, sau la valoarea stabilită potrivit contractelor.

Cheltuielile accesorii de cumpărare a titlurilor de plasament, cum sunt comisioanele și alte cheltuieli similare, se înregistrează direct în cheltuielile exercițiului.

Pentru deprecierea titlurilor de plasament , la sfârșitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii se constituie provizioane pe seama cheltuielilor.În perioadele următoare, la sfârșitul fiecărui exercițiu sau la ieșirea din unitate a titlurilor de plasament, provizioanele constituite se suplimentează, se diminuează sau se anulează, după caz.

IV.Casa și conturile la bănci sunt cele care arată cuantumul disponibilităților unității, precum și mișcarea acestora.Conturile la bănci cuprind: valorile de încasat(cecurile și efectele comerciale)disponibilitățile în lei și valută, cecurile unității, creditele bancare pe termen scurt, precum și dobânzile aferente disponibilităților și creditelor acordate de bănci în conturile curente.

Dobânzile de plătit și cele de încasat, aferente exercițiului financiar în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare, respectiv la venituri financiare.

La închiderea exercițiului financiar, diferențele de curs valutar rezultate din evaluarea disponibilităților în valută și a altor valori de trezorerie(titluri de stat în valută, acreditive și depozite pe termen scurt în valută) la cursul de schimb de la această dată și cursul de schimb de la data înregistrării în contabilitate, se înregistrează în conturile de venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Drepturile și obligațiile, precum și unele bunuri care nu pot fi integrate în activul și pasivul unității se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, denumite și

Scanned with OKEN Scanner

conturi de ordine și evidență.În această categorie se cuprind angajamente(giruri, cauțiuni, garanții) acordate sau primite în relațiile cu terții, mijloace fixe luate cu chirie, valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau custodie, debitori scoși din activ, urmăriți în continuare, redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate, efecte scontate și neajunse la scadență, precum și alte valori.

C și I.Cheltuielile efectuate și veniturile realizate în perioada curentă , dar care privesc perioadele sau exercițiile următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la **cheltuieli , respectiv venituri în avans**.În aceste conturi se înregistrează , în principal , următoarele cheltuieli și venituri:chiriile, abonamentele și alte cheltuieli efectuate anticipat, respectiv veniturile din chirii, abonamente și alte venituri aferente perioadelor sau exercițiilor următoare.

D.Datoriile pe termen scurt sunt acele datorii care se așteaptă să fie decontate în cursul normal al ciclului de exploatare a unității, sau care sunt exigibile în termen de 12 luni de la data bilanțului.Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

G.Datoriile pe termen lung sunt reprezentate de:împrumuturi din emisiuni de obligațiuni și prime de rambursare a acestora, credite bancare pe termen lung și mediu, datorii legate de participații și alte datorii și împrumuturi asimilate , precum și dobânzile aferente acestora.

Persoanele juridice trebuie să mențină această clasificare de datorie pe termen lung și atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la data bilanțului dacă termenul inițial a fost mai mare de 12 luni și există un acord de reeșalonare a plăților , care este încheiat înainte ca situațiile financiare anuale simplificate să fie autorizate pentru depunere.

Atunci când suma de rambursat pentru datorii este mai mare decât suma primită, diferența se înregistrează într-un cont de activ.Aceasta se prezintă în bilanț ca o corecție a împrumutului din emisiunea de obligațiuni, iar în notele explicative va fi prezentată distinct.Această diferență trebuie amortizată în mod rezonabil , cel mai târziu până în momentul rambursării datoriei.

H.Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli reprezintă un pasiv cu valoare sau exigibilitate incertă.Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli se constituie pentru:

a.) litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;

b.) cheltuieli legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;

c.) alte provizioane.

Un provizion pentru riscuri și cheltuieli va fi înregistrat în contabilitate dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a.) exită o obligație curentă generată de un eveniment anterior;

b.) este probabilă efectuarea unor plăți pentru onorarea obligației respective;

c.) suma poate fi estimată.

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate, ele nu pot avea drept scop corectarea valorii activelor.

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanțului a costurilor necesare stingerii obligației curente.Dacă se estimează că o parte sau toate cheltuielile legate de un provizion vor fi rambursate de către o terță parte, rambursarea trebuie recunoscută numai în momentul în care e sigur că va fi primită.Rambursarea trebuie considerată ca un activ separat.

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli vor fi revizuite la data fiecărui bilanț și ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă.În cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse, provizionul trebuie anulat.

Scanned with OKEN Scanner

Nu vor fi recunoscute provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare, iar câștigurile rezultate din cedarea preconizată a activelor nu trebuie luate în considerare în evaluarea unui provizion.

O categorie aparte este reprezentată de subvenții, care pot fi primite de la guvern, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.

Acestea sunt de două feluri:

a.) subvenții aferente activelor pentru acordarea cărora principala condiție este ca persoana juridică beneficiară să cumpere sau să construiască active cu ciclu lung de fabricație;

b.) subvenții aferente veniturilor care cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venit pe perioadele corespunzătoare cheltuielilor aferente, pe care aceste subvenții urmează a le compensa.Aceste subvenții nu trebuie creditate direct în conturile de capital și rezerve.

Subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amânat.

Restituirea unei subvenții se efectuează fie prin reducerea veniturilor amânate dacă există, fie, în lipsa acestora pe seama cheltuielilor.În măsura în care suma rambursată depășește venitul amânat sau dacă nu există asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită se recunoaște imediat ca o cheltuială.Restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă.

J.Capitalurile proprii reprezintă drepturile acționarilor asupra activelor unei persoane juridice, după deducerea tuturor datoriilor.Capitalurile proprii cuprind:aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat și rezultatul exercițiului.

I.Capitalul este reprezentat de capitalul social, patrimoniul regiei, etc., în funcție de forma juridică a unității.Capitalul social subscris și vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice și a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați, cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale subscrise și vărsate.

Principalele operațiuni ce se înregistrează în contabilitatea capitalului social sunt:

a.) majorarea capitalurilor prin subscrierea și emisiunea de noi acțiuni, încorporarea rezervelor și alte operațiuni , potrivit legii;

b.) micșorarea capitalurilor prin reducerea numărului de acțiuni sau părți sociale sau diminuarea valorii nominale a acestora ca urmare a retragerii unor acționari sau asociați, răscumpărarea acțiunilor, acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți sau alte operațiuni , potrivit legii.

II.Primele legate de capital(de emisiune, de fuziune, de aport, de conversie) reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale.

III.***Rezervele din reevaluare*** sunt reprezentate de plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale.Rezerva din reevaluare trebuie prezentată în bilanț la un subpost separat în cadrul postului capital și rezerve.

IV.Rezervele sunt împărțite în mai multe categorii:

a.) rezerve legale care se constituie anual din profitul unității, în cotele și limitele prevăzute de lege, și din alte surse prevăzute de lege.În acestea se includ și primele legate de capital.

Scanned with OKEN Scanner

b.) *rezerve statutare* care se constituie anual din profitul net al unității, conform prevederilor din statutul acesteia.

c.) alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau pentru alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

Cu excepția rezervelor constituite în baza unor prevederi din acte normative, evidențierea în contabilitate a constituirii rezervelor se face pe seama rezultatului reportat.

1.6 CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE

Contul de profit și pierdere are rolul de a asigura o analiză a modului în care s-a ajuns la rezultatul exercițiului încheiat.În cadrul său se evidențiază atât veniturile cât și cheltuielile grupate după natura lor, precum și profitul sau pierderea pentru fiecare grupă de activități (rezultat din exploatare, rezultat financiar și rezultat extraordinar) și pe total(rezultat brut, impozit pe profit și rezultat net).Pentru toate elementele prezentate, contul de profit și pierdere conține date din exercițiul financiar precedent și din cel tocmai încheiat.

Contul de profit și pierdere este structurat astfel:

1.Cifra de afaceri netă
2.Variația stocurilor de produse finite, produse reziduale, semifabricate și producție în curs de execuție
3.Producția imobilizată
4.Alte venituri din exploatare
5. a.) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile
   b.) Alte cheltuieli din afară
6.Cheltuieli cu personalul
   a.) Salarii
   b.) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială, cu menționarea distinctă a celor referitoare la pensii
7.a.) Amortizări și provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale și necorporale
   b.) Ajustarea valorii activelor circulante
8. Alte cheltuieli de exploatare
   Profitul sau pierderea din exploatare
9.Venituri din interese de participare
   - din care în cadrul grupului
10.Venituri din alte investiții financiare și creanțe care fac parte din activele imobilizate
   - din care în cadrul grupului
11.Venituri din dobânzi și alte venituri similare
   - din care în cadrul grupului
12.Ajustarea valorii imobilizărilor financiare și a investițiilor financiare deținute ca active circulante
13.Cheltuieli cu dobânzile și alte cheltuieli similare
   - din care în cadrul grupului
14.Profitul sau pierderea din activitatea curentă
15.Venituri extraordinare
16.Cheltuieli extraordinare

Scanned with OKEN Scanner

17.Profitul sau pierderea din activitatea extraordinară
18.Impozitul pe profit
19.Alte impozite ce nu apar în elementele de mai sus
20. Rezultatul exercițiului financiar

Cifra de afaceri netă cuprinde sumele provenite din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii ce intră în categoria activităților curente ale persoanei juridice, după scăderea reducerilor comerciale, a taxei pe valoarea adăugată și a altor impozite și taxe aferente.

În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și din câștigurile din orice alte surse.Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate.Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o persoană juridică , ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

Elementele extraordinare sunt veniturile sau cheltuielile rezultate din evenimente sau tranzacții ce sunt clar diferite de activitățile curente și care nu se așteaptă să se repete în mod regulat.

Contabilitatea veniturilor se ține pe categorii de venituri, după natura lor:

a.) venituri din exploatare care cuprind:

1.) venituri din vânzări de bunuri, care se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe bază de factură sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă dreptul de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

Veniturile din vânzări de bunuri se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

- persoana juridică a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative ce decurg din proprietatea asupra bunurilor;
- persoana juridică nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;
- veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.

2.) venituri din prestări servicii care se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

3.) veniturile din redevențe se recunosc pe baza contabilității de angajamente, conform contractului.

4.) veniturile din variația stocurilor reprezintă variația în plus(creștere)sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și producție în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și producției în curs de execuție , neluând în calcul provizioanele pentru depreciere constituite.Variația stocurilor de produse și a producției în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că, fie producția a mărit nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.Veniturile din producția stocată se înscriu în contul de profit și pierdere cu semnul plus (sold creditor) sau cu semnul minus(sold debitor).

5.) veniturile din producția de imobilizări reprezintă costul lucrărilor și cheltuielile efectuate de unitate pentru ea însăși , care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale.

6.) venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții (ex:finațarea activității de cercetare) de care beneficiază unitatea.

Scanned with OKEN Scanner

7.) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate și alte venituri din exploatare.

Sumele colectate de persoana juridică în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de mandat sau comision, nu reprezintă venit din activitatea curentă.În această situație, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite.

b.) venituri financiare care cuprind:

1.) venituri din imobilizări financiare

2.) venituri din investiții financiare pe termen scurt(dividendele se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa)

3.) venituri din creanțe imobilizate

4.) venituri din investiții financiare cedate

5.) venituri din diferențe de curs valutar

6.) venituri din dobânzi (dobânzile se recunosc periodic, în mod proporțional pe măsura generării venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente)

7.) venituri din sconturi obținute

8.) alte venituri financiare.

c.) venituri extraordinare(ex: daunele pretinse de deținătorii de polițe în urma producerii unor calamități).

Veniturile din reluarea provizioanelor se evidențiază distinct în funcție de natura acestora.Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin înregistrarea la venituri în cazul în care nu se mai justifică menținerea provizioanelor constituite, respectiv are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă.

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

a.) cheltuieli de exploatare care cuprind:

- cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile;costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate;costul de achiziție al materialelor nestocate trecute direct asupra cheltuielilor;contravaloarea energiei și apei consumate; valoarea animalelor și păsărilor;costul mărfurilor vândute și al ambalajelor.

- cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți , redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare;studii și cercetări; comisioane și onorarii;cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate;transportul de bunuri și personal;deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații;servicii bancare și altele.

- cheltuieli cu personalul (salarii, asigurările și protecția socială).

- alte cheltuieli de exploatare(pierderi din creanțe și debitori diverși;despăgubiri, amenzi și penalități;donații și alte cheltuieli similare;cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital).

b.) cheltuieli financiare care cuprind:pierderi din creanțe legate de participații; cheltuieli privind investițiile financiare cedate; diferențele nefavorabile de curs valutar; dobânzile privind exercițiul financiar în curs; sconturile acordate clienților; pierderi din creanțe de natură financiară și altele.

c.) cheltuieli extraordinare(calamități și alte evenimente extraordinare).

Cheltuielile cu amortizările și provizioanele , precum și cheltuielile cu impozitul pe profit și alte impozite, calculate potrivit legii, se evidențiază distinct, în funcție de natura lor.

Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați , conform contractului de asociere.

La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile de venituri și cheltuieli se închid provizoriu prin rezultatul exercițiului.

Rezultatul definitiv al exercițiului se stabilește anual și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere.

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, cu aprobarea adunării generale a acționarilor sau asociaților.

1.7 PRINCIPII CONTABILE APLICABILE

Obiectivul contabilității este asigurarea unei imagini fidele asupra situației patrimoniului și asupra rezultatelor înregistrate de o unitate patrimonială.

Acest obiectiv nu se poate realiza fără existența unor reguli și proceduri contabile care să reglementeze situațiile practice pentru care nu există proceduri bine determinate de rezolvare și care să dea un cadru general practicii contabile.

Evaluarea posturilor cuprinse în bilanț și în contul de profit și pierdere se efectuează în conformitate cu următoarele principii:

1.Principiul prudenței potrivit căruia nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ și veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor, *ținând cont de deprecierile, riscurile și pierderile posibile generate* de desfășurarea exercițiului curent sau anterior.În plus, evaluarea posturilor cuprinse în situațiile financiare ale unei întreprinderi în scopul armonizării reglementărilor contabile românești cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, trebuie să țină seama de următoarele aspecte:

a) se vor lua în considerare numai profiturile recunoscute până la data încheierii exercițiului financiar;

b) se va ține seama de toate obligațiile previzibile și de pierderile potențiale care au luat naștere în cursul exercițiului financiar încheiat sau pe parcursul unui exercițiu anterior, chiar dacă asemenea obligații sau pierderi apar între data încheierii exercițiului și data întocmirii bilanțului;

c) se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor, chiar dacă rezultatul exercițiului este pierdere.

Profesioniștii contabili au încercat întotdeauna să-și fundamenteze deciziile pe logică și pe probe astfel încât să se asigure reflectarea cât mai exactă a faptelor.Deseori însă în procesul de apreciere, evaluare și estimare contabilii se confruntă cu îndoieli.

În situația în care contabilii au îndoieli, nelămuriri majore în privința procedeului contabil pe care ar trebui să-l utilizeze îl vor alege pe acela care nu va conduce la o supraevaluare a activelor și a veniturilor.

În practica contabilă una dintre cele mai frecvente aplicări ale principiului prudenței se referă la utilizarea metodei valorii celei mai mici între costul și prețul pieței în contabilitatea stocurilor și a plasamentelor pe termen scurt.

Când prețul pieței este mai mare decât costul activelor respective se vor înregistra la valoarea cea mai mică adică la cost.În situația când valoarea activului pe piață este mai mică decât costul, respectând principiul prudenței, elementul patrimonial se va înregistra la prețul mai mic, cel de piață.

Principiul prudenței nu trebuie utilizat în mod abuziv deoarece rapoartele financiare anuale și periodice ar fi incorecte sau inexacte și ar duce la încălcarea altui principiu, cel al imaginii fidele.

Scanned with OKEN Scanner

2.*Principiul independenței exercițiului* presupune delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor aferente activității unității patrimoniale pe măsura angajării acestora și trecerii lor la rezultatul la care se referă.

În acest sens se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau diferențelor.

Principiul independenței exercițiului mai poartă denumirea și de principiul corespondenței.Potrivit acestui principiu veniturile și cheltuielile ar putea fi contabilizate pe baza plăților și încasărilor de mijloace bănești.Tehnica de înregistrare a veniturilor și cheltuielilor poartă denumirea de plăți-încasări "(cash)".Unele sisteme fiscale și implicit contabile permit înregistrarea veniturilor și cheltuielilor prin metoda "plăți-încasări" pentru determinarea impozitului pe profit sau pe venit.Astfel profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile efectiv încasate și plățile pentru cheltuieli.Totuși această metodă nu ține seama de delimitarea activității în exerciții financiare, delimitare convențională dar și impusă de necesitățile de încasare a veniturilor bugetului de stat.

Veniturile pot fi obținute într-un exercițiu și încasate în alt exercițiu, la fel și cheltuielile pot fi efectuate și plătite în exerciții diferite.Pentru stabilirea corectă a veniturilor impozabile și a rezultatului, veniturile și cheltuielile trebuie atribuite exercițiului financiar contabil corespunzător.

În practică această problemă se rezolvă prin aplicarea principiului independenței. Veniturile se repartizează exercițiului contabil în care sunt vândute produsele, lucrările și prestate serviciile, iar cheltuielile se atribuie exercițiului contabil în care sunt utilizate pentru obținerea veniturilor.

3.*Principiul permanenței metodelor*, care constă în continuitatea aplicării regulilor și a normelor privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile.

Potrivit acestui principiu întocmirea bilanțului și a contului de rezultate trebuie să se facă sub aceeași formă și după aceeași tehnică, folosind aceleași criterii de evaluare.

Eventualele schimbări trebuiesc bine motivate, ținând seama de exemplu că schimbarea metodelor de evaluare a bunurilor modifică repartizarea rezultatului și chiar a cuantumului acestuia.

În fapt respectarea principiului permanențelor metodelor este strâns legată de comparabilitatea informațiilor contabile.Informațiile privind o societate comercială sunt cu atât mai utile cu cât pot fi comparate cu altele similare referitoare la aceeași firmă dintr-o altă perioadă de gestiune, sau altă firmă din același domeniu de activitate în aceeași perioadă de timp.

Comparabilitatea semnifică faptul că informațiile sunt prezentate în situațiile financiare anuale și în alte rapoarte financiare în așa fel încât utilizatorii să poată identifica asemănările, diferențele (abaterile) și evoluțiile ce caracterizează perioade de gestiune diferite sau firme diferite.

Permanența metodelor înseamnă că un anumit procedeu, instrument al metodei contabilității odată ales, să fie utilizat în continuare pe parcursul unui exercițiu financiar.De asemenea pentru buna informare a utilizatorilor informațiilor contabile orice schimbare de metodă trebuie adusă la cunoștința acestora prin întocmirea unei note explicative.În acest sens precizăm că noua lege a impozitului pe profit referitor la utilizarea metodelor contabile de înregistrare pe cheltuieli a ieșirii din gestiunea stocurilor prevede că acestea sunt recunoscute, inclusiv metoda LIFO, cu condiția respectării reglementărilor contabile în vigoare.

Scanned with OKEN Scanner

4.*Principiul continuității activității* potrivit căruia se presupune că unitatea patrimonială își continuă în mod normal activitatea într-un viitor previzibil, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității.În situația în care administratorii întreprinderii au luat cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-și continua activitatea cu ocazia întocmirii situațiilor financiare anuale, aceste elemente de nesiguranță trebuie prezentate în notele explicative.În cazul în care situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza principiului continuității, aceste elemente de instabilitate despre care au luat la cunoștință administratorii, trebuie prezentate împreună cu explicații privind modul de întocmire a raportării financiare respective și motivele ce au stat la baza deciziei conform căreia, unitatea patrimonială nu își mai poate continua activitatea.

Determinarea rezultatului întreprinderii impune ca anumite operațiuni generatoare de cheltuieli să fie repartizate pe mai multe exerciții contabile.Întrebarea pe care trebuie să și-o pună contabilul este legată de durata de timp în care va exista entitatea economică.Contabilul este obligat să prognozeze capacitatea activității patrimoniale de a-și desfășura activitatea în timp fără întrerupere.

Când apar aceste elemente care să indice o sincopă în desfășurarea activității, contabilul presupune că întreprinderea își va desfășura activitatea pe o perioadă nedefinită, continuă.

Până la urmă, determinarea rezultatului contabil (și fiscal) constă în aplicarea uneia sau alteia dintre tehnicile cunoscute.Toate tehnicile de determinare a rezultatului au la bază principiul continuității.Astfel în bilanțul contabil sunt menținute anumite posturi – de exemplu cheltuielile și veniturile înregistrate în avans care vor deveni cheltuieli și venituri efective în exercițiile viitoare.

5.*Principiul intangibilității bilanțului de deschidere* al unui exercițiu financiar care trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului precedent.Ordinul 94/ 29.01.2001 al MFP pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE și cu Standardele Intenaționale de Contabilitate dă posibilitatea ca bilanțul de deschidere a unui exercițiu să nu corespundă cu bilanțul de închidere a exercițiului precedent în privința corecțiilor prevăzute de standardul de contabilitate IAS 8.

6.*Principiul necompensării* stipulează că elementele de activ și de pasiv trebuie să fie evaluate și înregistrate în contabilitate separat, nefiind admisă compensarea între posturile de activ și cele de pasiv ale bilanțului, precum și între veniturile și cheltuielile din contul de rezultate.Acest principiu determină evitarea pierderii de informații.Valorile elementelor ce reprezintă active nu pot fi compensate cu valorile elementelor ce reprezintă pasive, respectiv compensările între venituri și cheltuieli, adică nu se compensează două mișcări ale elementelor patrimoniale de sens opus.

Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare") permit compensarea elementelor de activ cu cele de pasiv sau a veniturilor cu cheltuielile în următoarele situații:

a) activele cu datoriile doar în cazurile în care compensarea este cerută sau permisă de un alt standard internațional de contabilitate;

b) elementele de venituri și cheltuieli pot fi compensate numai în cazurile:

b1) un Standard Internațional de Contabilitate permite acest lucru;

b2) câștigurile, pierderile și cheltuielile aferente provenind din aceeași tranzacție sau eveniment sau din tranzacții și evenimente similare sunt semnificative.

7.*Principiul evaluării separate a elementelor de activ și pasiv* conform căruia în vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unei poziții din bilanț se va determina separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ sau de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

8.***Principiul prevalenței economicului asupra juridicului*** conform căruia informațiile prezentate în situațiile financiare anuale trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor și tranzacțiilor nu numai forma lor juridică.

Orice operațiune economico-financiară trebuie reflectată în documentele justificative și în contabilitate în așa fel încât să fie în concordanță cu fondul ei și cu realitatea economică și nu doar cu forma ei juridică.De exemplu o unitate patrimonială vinde altei unități un teren înregistrat inițial ca stoc (cumpărat în scop de revânzare) printr-un contract în formă solemnă, autentificat la un notar public.

Unitatea cumpărătoare înregistrează dreptul de propietate în cartea funciară a judecătoriei de la locul situării imobilului respectiv.Cu toate acestea între părți s-ar fi putut încheia un contract care asigură unității vânzătoare dreptul de a se bucura în continuare de beneficiile economice viitoare de pe urma activului respectiv.Astfel într-o atare situație raportarea (înregistrarea) contabilă a acelei vânzări de bunuri imobile nu ar reflecta credibil tranzacția încheiată între părți.

9.***Principiul pragului de semnificație*** presupune ca orice element care are o valoare semnificativă să fie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare.Elementele cu valori nesemnificative trebuie însumate nefiind necesară prezentarea lor separată.

Informațiile sunt semnificative în situația în care omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare.Pragul de semnificație este în legătură cu mărimea elementului sau al erorii, judecat în împrejurările declarării greșite sau ale omisiunii.Astfel, în atare condiții, pragul de semnificație oferă mai degrabă o limită, decât să reprezinte o însușire calitativă primară pe care informația trebuie să o aibă pentru a putea fi utilă.

Termenul de prag de semnificație face referire la importanța unui element sau a unui fapt.Importanța este apreciată în raport cu relevanța pentru utilizatorii rapoartelor financiare.Profesionistul contabil va fi pus adesea în situația luării unor decizii cu privire la elemente sau fapte minore care nu prezintă mare importanță pentru utilizatori, indiferent de modul în care acestea sunt înregistrate contabil.De exemplu, s-ar putea institui regula ca valoarea obiectelor de inventar intrate în patrimoniu să nu mai fie înregistrată la active circulante, ci direct în cheltuielile de exploatare.

În general, un element patrimonial prezintă importanță relativă, este semnificativ dacă se probează că înregistrarea sa va influența deciziile utilizatorilor situațiilor financiare anuale.

Pragul de semnificație al unui element se determină de regulă prin raportarea valorii sale bănești la valoarea anumitor elemente ale rapoartelor financiare precum totalul activelor sau venitul net.Unii specialiști consideră un element ca fiind semnificativ când valoarea acestuia reprezintă mai mult sau cel puțin egal cu procentul de 5% din venitul net.

Aprecierea ca semnificativă a unor elemente se face de către contabili, apreciere de care depinde utilizarea corectă și exactă a informațiilor de către factorii de decizie.

10.***Principiul nominalismului monetar sau al cuantificării monetare***.Pentru a cuantifica și măsura toate valorile economice înregistrate în contabilitate există o singură unitate, un singur etalon – etalonul monetar.

Unitatea monetară conservă întotdeauna aceeași valoare în cursul timpului.Totuși acest principiu este atenuat prin reevaluarea de bilanț și prin provizioanele pentru creșterea prețurilor stocurilor.

11.***Principiul conservării valorii*** este o consecință a principiilor noncompensației și nominalismului monetar.

Evidența contabilă înregistrează informațiile în unitățile monetare, nu fizice.De-a

Scanned with OKEN Scanner

lungul existenței sale în întreprindere se poate ajunge ca valoarea monetară a unui bun fizic neschimbat să se modifice.Totodată ieșirea din patrimoniu a unui bun se poate face la o valoare de ieșire diferită de cea de intrare.

Cu ajutorul procedeului său specific(contul) – contabilitatea înregistrează aceste diferențe într-un cont distinct.Contul, prin părțile sale debit și credit, reflectă mișcarea, modificarea fiecărui element patrimonial.

În situația în care cantitatea ieșită dintr-un bun patrimonial este egală cu cea intrată stocul este zero.

Diferența constă în rezultatul pozitiv sau negativ profit sau pierdere – din punct de vedere valoric.

12.*Principiul regularității* (a regulilor contabile și a regulilor fiscale).Regularitatea semnifică respectarea regulilor și a procedurilor în vigoare.Conform acestui principiu documentele trebuie să fie întocmite și prezentate conform regulilor legale, reglementate sau profesionale.

Regularitatea se apreciază în raport cu textele legislative sau reglementate, în situația în care acestea conțin prevederi contabile de conținut și prezentare.

Aplicarea acestui principiu confruntă contabilul cu multiple dispoziții izvorâte din surse diverse și chiar contradictorii și fac nesigură noțiunea de regularitate.

Deseori în practică este foarte greu de făcut deosebirea între regularitatea contabilă și regularitatea fiscală, deoarece multe texte legislative care reglementează domeniul fiscal conțin elemente contabile.

13.*Principul sincerității* ca de altfel cel al regularității și cel al imaginii fidele sunt principii contabile de integritate.În sensul comun al cuvântului integritatea este calitatea unei persoane integre, cinstite, oneste.Bineînțeles că aceste principii au o conotație morală incontestabilă și reglementează exigențele deontologice și obligațiile juridice ale persoanei contabilului.

Din punct de vedere etimologic este calitatea de a fi adevărat contrar minciunii, falsului.

Calificativul de sincer se poate aplica la fel de bine unui lucru, unui document contabil de exemplu, ca și unei persoane, cum ar fi contabilul în calitatea sa de producător de documente.

Reglementările juridice actuale nu dau o definiție legală sau elementară sincerității în contabilitate.

Doctrina contabilă dă următoarea definiție: "Sinceritatea este aplicarea cu bună credință a regulilor și procedurilor în funcție de cunoașterea realității pe care responsabilii conturilor trebuie în mod normal să o aibă și importanța operațiunilor, evenimentelor și situațiilor".

14.*Principiul imaginii fidele* (al fidelității) conform căruia contabilitatea trebuie să înregistreze într-o manieră cât mai exactă situația patrimoniului și rezultatul exercițiului.Aplicarea acestui principiu înseamnă deci că documentele contabile de sinteză trebuie să ofere o imagine fidelă a situației patrimoniale.

În general situațiile financiare anuale sunt descrise ca prezentând o imagine fidelă a poziției financiare, performanței și modificărilor poziției financiare a unei întreprinderi.

Acest principiu a fost aplicat mai întâi în statele Unite, în Marea Brianie, ulterior în Franța.Directiva a IV-a a Uniunii Europene stipulează "conturile anuale trebuie să fie în regulă, sincere și să dea o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatului întreprinderii".

Scanned with OKEN Scanner

Liniile directoare ale acestei reglementări a Uniunii Europene cu privire la aplicarea principiului imaginii fidele sunt:

- în scopul de a prezenta documentele care să reflecte o imagine fidelă a situației și operațiunilor întreprinderii contabilitatea trebuie să satisfacă, prin respectarea regulii de prudență, obligațiile de regularitate și sinceritate;

-informațiile contabile trebuie să ofere utilizatorilor lor o descriere adecvată, loială, clară, precisă și completă a operațiilor, evenimentelor și situațiilor;

- documentele de sinteză în toate circumstanțele trebuie să dea o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare a întreprinderii chiar dacă pentru a se ajunge la aceasta este necesar ca în cazuri excepționale să se abată de la dispozițiile legale.În situația când intervin astfel de derogări, ele trebuie să fie menționate în anexă și să facă obiectul unor explicații separate.

Interpretarea anglo-saxonă a principiului imaginii fidele.În limba engleză imaginea fidelă are ca echivalent expresia "true and fair view".Profesioniștii contabili englezi au înțeles principiul imaginii fidele în sensul său aproape literal, adică de a da o imagine veridică și onestă realității.Conform interpretării britanice imaginea dată întreprinderii de documentele contabile de sinteză, ar trebui să fie fidelă realității sale economice.

Interpretarea franceză a principiului imaginii fidele. Întrebarea care se pune în doctrina franceză este dacă persoana contabilului se poate abate de la principiile fundamentale în virtutea principiului imaginii fidele?

În literatura franceză de specialitate, nu s-a dat un răspuns tranșant acestei întrebări.Totuși profesioniștii contabili francezi au încercat să dea o linie generală de aplicare statuând că: "în orice situație derogările de la alte principii și reguli nu sunt concepute decât în cazul unor evenimente de o importanță semnificativă prin care aplicarea unuia sau mai multor principii nu ar permite concretizarea acestora.Trebuie astfel ca informația corespunzătoare să fie importantă pentru cea mai mare parte a categoriilor de cititori, și să nu dăuneze altor informații la fel de importante.Trebuie, de asemenea ca evenimentele sau situațiile în cauză să fi fost imprevizibile în momentul în care a fost redactată regula de la care se abate.În fine derogarea avută în vedere nu trebuie să conducă la contrazicerea principiului general al prudenței.

15.Principiul fixității capitalului este un principiu mai mult juridic decât contabil.De regulă răspunderea societății comerciale față de creditorii săi sociali, ca limită este capitalul social.Conform legislației capitalul social nu poate fi modificat decât printr-un act juridic egal cu actul constitutiv, cu îndeplinirea unor formalități materiale de publicitate și de înmatriculare.

16.Principiul de realizare face dovada obiectivității și verificării.Pentru a înregistra corect prețul de vânzare a unui activ nu se poate anticipa prețul de vânzare probabil.Evaluarea activului trebuie să se facă la prețul de origine (cost istoric), care chiar dacă este scăzut, este cunoscut cu certitudine.

17.Principiul priorității realității în fața formei.Literatura contabilă îl mai cunoaște sub denumirea de "primordialitatea realității economice asupra aparenței juridice". Aplicarea acestui principiu se face mai mult în sistemele contabile nord americane și anglo-saxone, nefiind acceptat în statele Europei Continentale decât pentru conturile consolidate.

După cum am mai arătat la principiul imaginii fidele contabilitatea anglo-saxonă ia în considerare realitatea economică, neținând seama de cea juridică.Astfel, la baza recunoașterii activelor și datoriilor stau următoarele criterii:

- esența unui activ este calitatea sa de a genera un beneficiu viitor;
- noțiunea de datorie reprezintă mai mult decât cea de obligație legală, astfel în acest sens se poate exemplifica operația de depozitare a unui stoc, la un anumit terț în vederea

Scanned with OKEN Scanner

vânzării lui ulterioare unui alt terț; criteriul care permite să se constate stocul în bilanțul proprietarului sau în cel al depozitarului este riscul de nevânzare.Potrivit modelului anglo-saxon de contabilitate, în numele adevărului economic și financiar este mai rațional să se evalueze de exemplu creanțele unității la o valoare probabilă pe care s-ar putea să o încaseze, decât la valoarea lor nominală.

Modul francez de contabilitate și legislația în materie nu acceptă acest principiu totuși pentru a concilia punctul de vedere juridic cu cel economic și pentru aplicarea corectă a principiului nominalismului monetar cu cel al primordialității realității economice, contabilitatea franceză acceptă înscrierea în bilanțul contabil, atât a valoarii nominale a creanțelor (valoarea brută) cât și a valoarii probabile de recuperare (valoarea netă).

Una dintre cele mai discutate, controversate probleme ale contabilității o reprezintă evaluarea.Evaluarea ca procedeu al metodei contabilității, are în vedere atribuirea unei valori monetare unei operațiuni economice.Marea majoritate a sistemelor contabile au ca bază principiul costului istoric, însemnând că cea mai corectă valoare de atribuit elementelor patrimoniale, veniturilor și cheltuielilor, tuturor operațiunilor economice este cea a costului de origine.

Costul este definit ca fiind prețul de schimb al unei operații economice.

Principiul costului original (istoric) este utilizat pentru că în toate situațiile este confirmat de documentele justificative.

18.Principiul costurilor istorice cunoscut sub denumirea de"principiul costului de origine" constă în conservarea la nivelul structurilor bilanțiere, a valorilor de intrare care sunt valori istorice.

Se acceptă corectarea acestor valori dacă este cazul cu suma amortizărilor sau provizioanelor pentru depreciere.

Respectarea principiului costurilor istorice se bazează pe ipoteza unității monetare stabile, fără a se ține seama de variațiile puterii sale de cumpărare.Legislația românească actuală în domeniul contabilității nu-l prevede în mod explicit dar practica contabilă l-a adoptat și aplicat.

Utilizarea costurilor istorice în contabilitate are ca fundament convenția stabilității.Aceasta presupune că moneda în care se cuantifică toate faptele și fenomenele cauzatoare de modificări elementelor patrimoniale se menține stabilă în cursul unei perioade de gestiune.

Franța și Germania consideră principiul costurilor istorice ca fiind criteriul primordial de evaluare.Literatura contabilă anglo-saxonă prezintă următoarele dezavantaje majore ale contabilității în costuri istorice:

- ❖ imposibilitatea măsurării corecte a beneficiiilor în primul rând, prin faptul că între 01.01 și 31.12 a exercițiului apar veniturile și cheltuielile exprimate în puteri de cumpărare diferite, iar în al doilea rând, deoarece contabilitatea în costuri istorice nu evidențiază câștigul/pierderea din deținerea creanțelor sau datoriilor ca urmare a creșterii nivelului general al prețurilor.În această situație, impozitul pe profit este posibil de interpretat ca o confiscare a capitalului investit de acționar;
- ❖ imposibilitatea exprimării valorii în mod corect în cazul imobilizărilor cu durată de viață lungă în condiții de hiperinflație;
- ❖ imposibilitatea măsurării performanțelor ca urmare a înregistrării unor cheltuieli mai mari la imobilizările achiziționate recent față de cheltuieli mai mici la aceleași tip de imobilizări achiziționate anterior;
- ❖ imposibilitatea furnizării de informații reale atât utilizatorilor obișnuiți cât și echipei de conducere, în final fiind afectat procesul de luare a deciziilor pe termen lung.

Scanned with OKEN Scanner

Toate acestea determină o *scădere a credibilității* informațiilor oferite de o contabilitate în costuri istorice și opțiunea în favoarea unei contabilități de inflație care să asigure instrumentele de evaluare.

19.Principiul bunei informări (în limba franceză "principe de bonne information", în engleză "full discloure principle") constă în punerea la dispoziția utilizatorilor de situații financiare o informare satisfăcătoare.Informațiile furnizate de situațiile financiare trebuie să aibă ca și caracteristici calificative principale: inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea și comparabilitatea.O calitate esențială a informațiilor furnizate de situațiile financiare este aceea ca ele să poată fi ușor înțelese de utilizatori.Față de celelalte țări ale Comunității Economice Europene, sistemul contabil anglo-saxon dă prioritate principiului bunei informări.Profesionistul contabil nu trebuie să uite că sarcina sa esențială este să furnizeze utilizatorilor de documente de sinteză informații corecte care să nu îi conducă la interpretări false și în consecință la luarea unor decizii eronate.

Planul contabil francez prevede ca atunci când se întocmesc situațiile financiare anuale trebuie să se ofere o descriere adecvată, clară, precisă, completă a operațiilor, evenimentelor și situațiilor.

Principiul bunei informări sau al divulgării integrale impune deci ca orice raport financiar inclusiv situațiile financiare anuale să prezinte toate informațiile relevante pentru înțelegerea lor de către utilizatori.Altfel spus informațiile contabile, trebuie să cuprindă toate explicațiile necesare pentru a fi interpretate corect și exact de către utilizatori.Buna informare impune ca managementul să explice politicile contabile cele mai semnificative, utilizate pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale într-o anexă atașată acestora.

Întotdeauna forma și conținutul rapoartelor contabile influențează utilitatea lor în alegerea variantelor de decizie cele mai corecte de către utilizatori.

Comisia Standardelor de Contabilitate Financiară (FASB) precum și alte organisme oficiale de reglementare contabilă impun anumite date pentru respectarea principiului bunei informări:

- principiile contabile aplicate la întocmirea situațiilor financiare anuale;
- condițiile fundamentale de îndatorare ale firmei;
- obligațiile și evenimentele imprevizibile;
- evenimentele și tranzacțiile importante ce se vor derula după data întocmirii rapoartelor financiare.

20.Principiul fezabilității sau principiul cost beneficiu este fundamentul tuturor celorlalte convenții contabile.Potrivit acestui principiu beneficiile aduse de furnizarea unor noi informații contabile trebuie să fie mai mari decât costurile legate de acesta.În toate situațiile solicitanții informațiilor contabile, precum și contabilul în calitate de producător de informații trebuie să analizeze costurile și avantajele în fiecare caz.La început costurile legate de furnizarea informațiilor sunt suportate de furnizori (aproape în întregime). Beneficiile apar însă atât la furnizori cât și la beneficiarii informațiilor contabile.

Scanned with OKEN Scanner

1.8 TRATAMENTE CONTABILE PRIVIND EVALUAREA PATRIMONIULUI

Tratamentele contabile privitoare la evaluarea elementelor din bilanț precizează cele patru reguli generale de evaluare a patrimoniului:

1.*La data intrării în unitate* bunurile se evaluează și se înregistrează la valoarea de intrare, denumită și valoare contabilă.Valoarea contabilă poate fi stabilită ca:

- valoare de aport- pentru bunurile aduse ca aport la capitalul social.Valoarea de aport este determinată în funcție de prețul pieței, starea bunurilor și utilitatea acestora pentru unitate

- valoare justă – pentru bunurile primite cu titlu gratuit.Prin valoare justă se înțelege acea valoare la care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între două părți aflate în cunoștință de cauză, cu prețul determinat obiectiv.

- valoare de achiziție- pentru bunurile intrate în unitate cu titlu oneros(contra cost) valoarea contabilă este costul de achiziție.Prin cost de achiziție se înțelege suma următoarelor elemente:prețul de cumpărare al bunului, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport – aprovizionare, alte cheltuieli accesorii pentru punerea în stare de utilizare sau pentru intrarea în unitate a bunului respectiv.

- valoarea de producție- pentru bunurile produse în unitate.Valoarea sau costul de producție al unui bun însumează următoarele elemente:costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de producția acestuia.Pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, cheltuielile de depozitare, cheltuielile generale de administrație, care nu participă la aducerea stocurilor în forma și la locul final, precum și costul de desfacere, reprezintă exemple de cheltuieli care nu trebuie introduse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei.

În costul unui activ cu ciclu lung de fabricație pot fi incluse și dobânzile la creditele bancare contractate pentru achiziția, construcția sau producția acestuia, direct atribuibile activului, până la finalizarea sa, aferente aceleiași perioade.

2.*Cu ocazia inventarierii* , elementele de activ și de pasiv se evaluează la valoarea de utilitate, sau valoarea actuală, fiind denumită valoare de inventar.Valoarea de inventar se stabilește în funcție de utilitatea, starea de funcționare a bunului și de prețul pieței.

În cazul creanțelor și datoriilor, valoarea de inventar se stabilește în funcție de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată.

3.*Evaluarea de la încheierea exercițiului* constă în evaluarea elementelor patrimoniale la valoarea de intrare, respectiv valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

Valoarea contabilă se compară cu valoarea stabilită pe baza inventarierii astfel:

- pentru elementele de activ , diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea de intrare, nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea de intrare.Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și cea contabilă netă, se înregistrează pe baza unei amortizări suplimentare în cazul activelor amortizabile pentru care deprecierea este ireversibilă, sau prin constituirea unui provizion în cazul în care deprecierea este reversibilă.

- pentru elementele de pasiv de natura datoriilor , diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și cea contabilă, nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente

Scanned with OKEN Scanner

menținându-se la valoarea de intrare.Diferențele constatate în plus se înregistrează în contabilitate prin constituirea unui provizion.

La data încheierii bilanțului elementele monetare exprimate în valută (disponibilități, acreditive, depozite bancare, creanțe și datorii)trebuie raportate la cursul de schimb existent la data încheierii exercițiului financiar.Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor sau față de cursul la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare și cursul de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli după caz.

Elementele nemonetare achiziționate în valută(imobilizări, stocuri) înregistrate la cost istoric trebuie raportate la cursul de schimb de la data efectuării tranzacției, iar cele înregistrate la valoarea justă trebuie raportate utilizând cursul de schimb existent la data determinării valorilor respective.

4.*Evaluarea la data ieșirii din unitate sau la darea în consum* se face la valoarea de intrare, utilizând una din metodele enumerate în cadrul secțiunii privitoare la întocmirea bilanțului(metoda costului mediu ponderat-CMP, metoda primei intrări-primei ieșiri- FIFO sau metoda ultimei intrări-primei ieșiri- LIFO).

Indiferent de metoda de evaluare a bunurilor la ieșirea din patrimoniu folosită de unitate, aceasta trebuie să fie menținută cel puțin pe durata exercițiului financiar, respectând principiul permanenței metodelor , pentru a nu denatura indicatorii de analiză de la sfârșitul exercițiului.

1.9 NOTELE EXPLICATIVE LA SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE SIMPLIFICATE

Notele explicative conțin informații referitoare la metodele de evaluare a activelor, precum și orice alte informații suplimentare care sunt relevante pentru necesitățile utilizatorilor în ceea ce privește situația patrimonială a unității, rezultatul obținut , politicile și principiile contabile folosite cât și explicarea detaliată a unor date înscrise în bilanț și în contul de profit și pierdere.

Pentru fiecare element semnificativ din bilanț și din contul de profit și pierdere trebuie să existe informații aferente în notele explicative.

Notele explicative sunt grupate în zece formulare , care se referă la:

1.active imobilizate;
2.provizioane pentru riscuri și cheltuieli;
3.repartizarea profitului;
4.analiza rezultatului din exploatare;
5.situația creanțelor și datoriilor;
6.principii, politici și metode contabile;
7.acțiuni și obligațiuni;
8.informații privind salariații, administratorii și directorii;
9.calculul și analiza principalilor indicatori economico-financiari;
10.alte informații.

Nota 1.Active imobilizate

Active imobilizate este prima notă explicativă întocmită, care conține atât valori brute cât și deprecieri(amortizările și provizioanele înregistrate).Nota este delimitată pe fiecare categorie de imobilizări, iar pentru fiecare categorie se prezintă soldul valorii brute la începutul perioadei, creșterile, reducerile și soldul la sfârșitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru deprecierile înscrise în această notă se prezintă soldurile inițiale și finale, precum și deprecierea înregistrată în cursul exercițiului, reducerile și reluările de provizioane și ajustările care privesc exercițiile anterioare.

Pentru cheltuielile de dezvoltare înregistrate se vor prezenta motivele imobilizării și perioada de amortizare, cu justificarea acesteia.Pentru valoarea brută a celorlalte elemente se va prezenta orice modificare a acesteia, ca rezultat al aplicării diverselor tratamente contabile.

Nota 2.Provizioane pentru riscuri și cheltuieli

Această notă conține informații privitoare la felurile de provizioane constituite, cu precizarea soldului inițial și final și cu date referitoare la transferurile de sume în cont – reprezentând majorări de provizioane și din cont –reprezentând scăderea provizioanelor constituite, explicându-se totodată și natura acestora.

Nota 3.Repartizarea profitului

Repartizarea profitului este nota care conține informații referitoare la destinațiile profitului net de repartizat la sfârșitul perioadei(rezerve legale, acoperirea pierderii contabile, dividende sau alte repartizări) precum și la profitul nerepartizat.

Nota 4.Analiza rezultatului din exploatare

Această notă conține indicatori care, prin analizare, oferă informații mai detaliate asupra rezultatului financiar al unității și permite o comparare a acestuia cu exercițiul precedent.Indicatorii conținuți de această notă sunt:cifra de afaceri netă, costul bunurilor vândute și al serviciilor prestate, cheltuielile activității de bază, cheltuielile activităților auxiliare, cheltuieli indirecte de producție, rezultatul brut al cifrei de afaceri nete, cheltuieli de desfacere, cheltuieli generale de administrație, alte venituri din exploatare și rezultatul din exploatare.

Nota 5.Situația creanțelor și datoriilor

Situația creanțelor și datoriilor prezintă soldul creanțelor la sfârșitul perioadei, împărțite după termenul de lichiditate –sub un an și peste un an, precum și soldul de sfârșit de perioadă al datoriilor împărțite după termenul de exigibilitate –sub un an, între 1 și 5 ani și peste 5 ani.

În plus se mai furnizează informații referitoare la:

- clauzele legate de achitarea datoriilor;
- datoriile pentru care s-au depus garanții, cu precizarea valorii datoriei și valoarea și natura garanției depuse;
- valoarea obligațiilor pentru care s-au constituit provizioane.

Nota 6.Principii, politici și metode contabile

Aplicarea reglementărilor contabile simplificate presupune stabilirea unui set de proceduri de către conducerea fiecărei unități pentru toate operațiunile derulate, avându-se în vedere specificul activității, pornind de la întocmirea documentelor justificative până la întocmirea situațiilor financiare anuale simplificate.

La elaborarea politicilor contabile trebuie respectate conceptele de bază ale contabilității și trebuie urmărit scopul lor acela de a furniza , prin situațiile financiare anuale simplificate, informații care trebuie să fie relevante pentru utilizatori în luarea deciziilor și credibile în sensul că reprezintă fidel rezultatele și poziția financiară a unității, sunt neutre, sunt prudente și sunt complete sub toate aspectele semnificative.

Modificările politicilor contabile sunt permise doar dacă sunt cerute de lege sau au ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile derulate de unitate.

În cadrul notei se prezintă abaterile de la principiile contabile și schimbarea metodelor de evaluare, menționându-se natura, motivele și efectele produse asupra patrimoniului,

Scanned with OKEN Scanner

rezultatului și poziției financiare.Totodată se mai precizează și regulile de evaluare alternative, cu enumerarea elementelor afectate și valoarea acestora la costul istoric, baza de evaluare adoptată, ajustările făcute în vederea aplicării regulilor de evaluare alternative, influența lor asupra rezultatului, conținutul, limitele și modalitățile de aplicare.

Mai trebuie arătată suma dobânzilor incluse în costul de producție al activelor imobilizate și circulante, cu ciclu lung de fabricație.

Nota 7.Acțiuni și obligațiuni

Acțiuni și obligațiuni reprezintă o notă ce detaliază elementele legate de capitalul subscris, numărul și valoarea totală a fiecărui tip de acțiuni emise, cantitatea acțiunilor răscumpărabile, data cea mai apropiată și data limită de răscumpărare, valoarea primei de răscumpărare, precum și informații referitoare la acțiunile emise în timpul exercițiului financiar.În legătură cu obligațiunile emise se precizează tipul acestora, valoarea emisă și suma primită pentru fiecare tip de obligațiune.

Nota 8.Informații privind salariații, administratorii și directorii

Această notă se referă la salarizarea directorilor și a administratorilor, la avansurile sau creditele acordate acestora în cursul exercițiului financiar, pentru a se putea cunoaște rata dobânzii, principalele clauze ale creditului, sumele rambursate până la închiderea exercițiului financiar și obligațiile viitoare de natura garanțiilor asumate de unitate în numele acestora.

Referitor la salariați se precizează următoarele:numărul mediu aferent exercițiului financiar, pe total și defalcat pe categorii de salariați, salariile plătite sau de plătit aferente perioadei, cheltuielile cu asigurările sociale precum și alte cheltuieli care privesc contribuțiile pentru pensii.

Nota 9.Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico-financiari

Nota aceasta este una din cele mai importante note explicative, deoarece prin intermediul ei se poate evalua activitatea unității și se pot aprecia rezultatele economico-financiare.În cuprinsul său sunt prezentate patru categorii de indicatori:

A.) indicatori de lichiditate

B.) indicatori de risc

C.)indicatori de activitate(de gestiune)

D.) indicatori de profitabilitate.

A.) Indicatorii de lichiditate sunt exprimați prin indicatorul lichidității curente și indicatorul lichidității imediate:

-indicatorul lichidității curente sau indicatorul capitalului circulant, se determină prin raportarea activelor curente la datoriile curente.Valoarea recomandată ca fiind acceptabilă este în jurul valorii de 2, ceea ce oferă garanția acoperirii datoriilor curente din activele curente.

$$\text{Lichiditatea curentă} = \frac{\text{Active curente}}{\text{Datorii curente}}$$

- indicatorul lichidității imediate sau indicatorul test acid, se determină prin raportarea activelor curente, mai puțin stocurile, la datoriile curente.

Scanned with OKEN Scanner

$$\text{Lichiditatea imediată} = \frac{\text{Active curente - Stocuri}}{\text{Datorii curente}}$$

B.) Indicatorii de risc sunt exprimați prin gradul de îndatorare și acoperirea dobânzii:

-indicatorul gradului de îndatorare reprezintă ponderea procentuală a capitalului împrumutat(credite peste un an) față de capitalul propriu, sau a capitalului împrumutat față de capitalul angajat(capital împrumutat+capital propriu).

$$\text{Grad de îndatorare} = \frac{\text{Capital împrumutat}}{\text{Capital propriu}} \times 100$$

sau

$$\text{Grad de îndatorare} = \frac{\text{Capital împrumutat}}{\text{Capital angajat}} \times 100$$

- indicatorul privind acoperirea dobânzilor – arată de câte ori se pot achita cheltuielile cu dobânda.O valoare mică arată o poziție riscantă a unității.

$$\text{De câte ori se acoperă dobânda} = \frac{\text{Profit înaintea plății dobânzii și a impozitului pe profit}}{\text{Cheltuieli cu dobânda}}$$

C.) Indicatorii de activitate(de gestiune)- acești indicatori furnizează informații cu privire la viteza de intrare și de ieșire a fluxurilor de numerar, cât și despre capacitatea unității de a controla capitalul circulant și activitățile sale de bază.Indicatorii de activitate sunt:

-viteza de rotație a stocurilor(rulajul stocurilor) – aproximează de câte ori stocul a fost rulat în cursul unui exercițiu financiar.Se determină prin raportarea costului vânzărilor la stocul mediu al perioadei.

$$\text{Viteza de rotație a stocurilor (număr de ori)} = \frac{\text{Costul vânzărilor}}{\text{Stocul mediu}}$$

Scanned with OKEN Scanner

Se poate calcula și sub forma numărului de zile de stocare, raportându-se stocul mediu la costul vânzărilor și înmulțindu-se rezultatul cu numărul de zile dintr-un an.

$$\text{Număr de zile de stocare} = \frac{\text{Stocul mediu}}{\text{Costul vânzărilor}} \times 365$$

- viteza de rotație a debitelor-clienți – arată cât de eficace este unitatea în ceea ce privește încasarea creanțelor, exprimând numărul de zile până la data când debitorii își achită datoriile.Se calculează prin raportarea soldului mediu al datoriilor debitorilor la cifra de afaceri, iar rezultatul se înmulțește cu 365.Dacă valoarea acestui indicator este în creștere înseamnă că există debitori rău platnici.

$$\text{Viteza de rotație a debitelor-clienți (număr de zile)} = \frac{\text{Sold mediu clienți}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 365$$

- viteza de rotație a creditelor-furnizori permite o aproximare a numărului de zile de creditare obținute de la furnizorii unității(în mod ideal ar trebui incluși doar cei comerciali).Se calculează prin raportarea soldului mediu al furnizorilor la totalul achizițiilor de bunuri (fără servicii), iar rezultatul se înmulțește cu 365.Pentru aproximarea achizițiilor se poate utiliza costul vânzărilor sau cifra de afaceri.

$$\text{Viteza de rotație a creditelor-furnizori (număr de zile)} = \frac{\text{Soldul mediu al furnizorilor}}{\text{Achiziții de bunuri (fără servicii)}} \times 365$$

- viteza de rotație a activelor imobilizate - evaluează eficacitatea activelor imobilizate prin analiza cifrei de afaceri raportate la activele imobilizate, sau la activele totale.

$$\text{Viteza de rotație a activelor imobilizate} = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Active imobilizate}}$$

$$\text{Viteza de rotație a activelor totale} = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Active totale}}$$

D.) Indicatorii de profitabilitate exprimă eficiența unității în realizarea de profit din resursele disponibile.Acești indicatori sunt:

Scanned with OKEN Scanner

- rentabilitatea capitalului angajat – arată profitul obținut de unitate din banii investiți în afacere, determinându-se prin raportarea profitului înaintea plății dobânzii și a impozitului pe profit la capitalul angajat (capital propriu+datorii pe termen lung).

$$\text{Rentabilitatea capitalului angajat} = \frac{\text{Profitul înaintea plății dobânzii și a impozitului pe profit}}{\text{Capital angajat}}$$

- marja brută din vânzări – este stabilită procentual prin raportarea profitului brut din vânzări la cifra de afaceri. O scădere a procentului arată incapacitatea unității de a-și controla costurile de producție sau de a obține prețul optim de vânzare.

$$\text{Marja brută din vânzări} = \frac{\text{Profitul brut din vânzări}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 100$$

Nota 10. Alte informații

În această notă se prezintă informații cu caracter general sau informații suplimentare despre anumite elemente:

a.) informații cu privire la prezentarea unității;

b.) informații cu privire la relațiile unității cu filialele, cu întreprinderile asociate sau cu alte societăți în care se dețin titluri de participare strategice;

c.) modalitatea folosită pentru exprimarea în monedă națională a elementelor de activ și de pasiv, a veniturilor și cheltuielilor exprimate inițial într-o monedă străină;

d.) informații referitoare la profit: proporția dintre activitatea curentă și cea extraordinară, reconcilierea rezultatului contabil al exercițiului cu cel fiscal, așa cum este prezentat în declarația de impozit pe profit;

e.) prezentarea cifrei de afaceri pe sectoare economice și pe tipuri de piețe de desfacere;

f.) cheltuielile cu chiriile și ratele achitate în cadrul unui contract de leasing operațional;

g.) onorariile plătite persoanelor care verifică situațiile financiare anuale simplificate;

h.) angajamentele acordate;

i.) angajamentele primite.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 2.
CONTABILITATEA CAPITALURILOR

Capitalurile proprii reprezintă valoarea contabilă a unei societăți comerciale, constituindu-se în sursele de finanțare ale acesteia.Ele mai reprezintă și drepturile acționarilor sau ale asociaților asupra activelor unei societăți comerciale, după deducerea datoriilor acesteia.

Capitalurile proprii se regăsesc în clasa 1 "Conturi de capital", care este împărțită în următoarele grupe:

- grupa 10 "Capital și rezerve".
- grupa 11 "Rezultatul reportat"
- grupa 12 "Rezultatul exercițiului"
- grupa 13 "Subvenții pentru investiții"
- grupa 15 "Provizioane pentru riscuri și cheltuieli"
- grupa 16 "Împrumuturi și datorii asimilate"

Fiecare din grupele amintite mai sus conțin o serie de conturi specifice, conform Planului de conturi general, conturi a căror funcționare o vom detalia în continuare.

Grupa 10 "Capital și rezerve" conține următoarele conturi:

- contul **101** "Capital"- cont de pasiv - cu ajutorul căruia se ține evidența capitalului subscris și vărsat în numerar ș i/ sau natură de către asociați sau acționari, precum și a majorărilor și reducerilor acestuia.Contabilitatea analitică a capitalului se ține pe acționari sau asociați, cu evidențierea numărului și valorii nominale a acțiunilor sau părților sociale subscrise sau vărsate.

- contul **104** "Prime legate de capital"- cont de pasiv-cu ajutorul căruia se ține evidența primelor de emisiune, de fuziune, de aport și de conversie a obligațiunilor în acțiuni.

- contul **105** "Rezerve din reevaluare"- cont de pasiv - cu ajutorul căruia se ține evidența rezervelor din reevaluarea imobilizărilor corporale și a altor reevaluări efectuate potrivit legii.

- contul **106** "Rezerve" - cont de pasiv - cu ajutorul căruia se ține evidența rezervelor constituite. Contabilitatea rezervelor se ține pe categorii de rezerve:rezerve legele, rezerve pentru acțiuni proprii, rezerve statutare, contractuale și alte rezerve.

Grupa 11 "Rezultatul reportat" conține un singur cont **117** "Rezultatul reportat" -cont bifuncțional - cu ajutorul căruia se ține evidența rezultatului sau părții din rezultatul exercițiului precedent care nu a fost încă repartizat.

Grupa 12 "Rezultatul exercițiului" conține două conturi:

- contul **121** "Profit și pierdere" - cont bifuncțional- cu ajutorul căruia se ține evidența profitului sau pierderii realizate în cursul exercițiului financiar.

- contul **129** "Repartizarea profitului" - cont de activ - cu ajutorul căruia se ține evidența repartizării profitului realizat în cursul exercițiului financiar curent.

Grupa 13 "Subvenții pentru investiții" conține contul **131** "Subvenții pentru investiții"- cont de pasiv- cu ajutorul căruia se ține evidența subvențiilor guvernamentale și a altor resurse primite pentru finanțarea investițiilor, precum și a imobilizărilor primite cu titlu gratuit.

Grupa 15 "Provizioane pentru riscuri și cheltuieli" conține contul **151** "Provizioane pentru riscuri și cheltuieli" - cont de pasiv- cu ajutorul căruia se ține evidența provizioanelor constituite pentru litigii, garanții acordate clienților, precum și pentru alte riscuri și cheltuieli.

Grupa 16 "Împrumuturi și datorii asimilate" conține următoarele conturi:

- contul **161** "Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni" -cont de pasiv- cu ajutorul căruia se ține evidența împrumuturilor din emisiunile de obligațiuni.

Scanned with OKEN Scanner

- contul 162 „Credite bancare pe termen lung" -cont de pasiv- cu ajutorul căruia se ține evidența creditelor primite pe termen lung de la bănci sau alte persoane juridice.

- contul 166 „Datorii ce privesc imobilizările financiare" -cont de pasiv- cu ajutorul căruia se ține evidența datoriilor societății față de persoanele juridice ce dețin participații în capitalul acesteia.

- contul 167„Alte împrumuturi și datorii asimilate" -cont de pasiv- cu ajutorul căruia se ține evidența altor împrumuturi și datorii asimilate cum ar fi: depozite, garanții, etc.Contabilitatea analitică se ține pe feluri de împrumuturi și datorii asimilate.

- contul 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate" -cont de pasiv- cu ajutorul căruia se ține evidența dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni, creditelor bancare pe termen lung, datoriilor ce privesc imobilizările financiare, precum și cele aferente altor împrumuturi și datorii asimilate.

- contul 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor" -cont de activ- cu ajutorul căruia se ține evidența primelor de rambursare, prime care reprezintă diferența dintre valoarea de emisiune și cea de rambursare a obligațiunilor.

2.1 CONTABILITATEA CAPITALULUI SOCIAL

Capitalul social se constituie în momentul înființării unei societăți comerciale, prin aportul în natură sau/și în numerar al asociaților și acționarilor.

Pe parcursul desfășurării activității unității el poate suferi modificări în sensul creșterii sau descreșterii valorii inițiale.

Capitalul social poate fi reprezentat de acțiuni cu valoare egală în cadrul societăților pe acțiuni și în comandită pe acțiuni, și de părți sociale cu valoare egală în cadrul societăților cu răspundere limitată, în comandită simplă și în nume colectiv.

Pentru contabilizarea înregistrărilor legate de capitalul social se folosesc conturi sintetice de gradul II: 1011„Capital subscris nevărsat", 1012 „Capital subscris vărsat" , 1015 „Patrimoniul regiei" și 1016 „Patrimoniul public".

Exemple:

1.Se constituie o societate comercială cu răspundere limitată cu asociat unic, cu un capital subscris în valoare de 30.000.000 lei, format din aport în numerar în sumă de 10.000.000 lei care se depune în contul bancar și aport în natură – un utilaj cu valoarea (conform expertizei tehnice) de 20.000.000 lei.

1.1.evidențierea subscrierii capitalului social conform actului constitutiv:

456 Decontări cu asociații privind capitalul	=	1011 Capital subscris nevărsat	/	30.000.000 lei

1.2.încasarea în contul bancar a aportului în numerar:

5121 Conturi la bănci în lei	=	456 Decontări cu asociații privind capitalul	/	10.000.000 lei

1.3.recepționarea utilajului pe bază de proces verbal de predare-primire:

2131 Echipamente tehnologice	=	456 Decontări cu asociații privind capitalul	/	20.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

1.4.concomitent se înregistrează capitalul subscris vărsat:

1011	=	**1012**	/	**30.000.000 lei**
Capital subscris nevărsat		Capital subscris vărsat		

2.Se constituie o societate comercială pe acțiuni, cu un capital social subscris de 300.000.000 lei, divizat în 30.000 acțiuni cu o valoare nominală de 10.000 lei pe acțiune.La înființare s-a vărsat la CEC contravaloarea a 12.000 acțiuni și s-a adus un aport în natură constând în instalații de lucru și utilaje evaluate prin expertiză tehnică la 129.000.000 lei, pentru care s-au acordat 12.000 acțiuni.Restul de capital social constând în contravaloarea a 6.000 acțiuni s-a vărsat în cont în termenul legal de 12 luni.

2.1.înregistrarea capitalului social subscris:

456	=	**1011**	/	**300.000.000 lei**
Decontări cu acționarii privind capitalul		Capital subscris nevărsat		

2.2.înregistrarea aporturilor efectuate la înființare:

5121	=	**456**	/	**120.000.000 lei**
Conturi la bănci în lei		Decontări cu acționarii privind capitalul		

- aporturi în natură – instalații și utilaje:

a.) valoarea de aport conform raportului de expertiză tehnică-129.000.000 lei

b.) valoarea acțiunilor atribuite:
12.000 acțiuni X 10.000 lei/acțiune=120.000.000 lei

c.) prima de aport:
129.000.000 lei – 120.000.000 lei = 9.000.000 lei

2131	=	%	/	**129.000.000 lei**
Echipamente tehnologice		**456** Decontări cu acționarii privind capitalul		**120.000.000 lei**
		1043 Prime de aport		**9.000.000 lei**

2.3.concomitent se înregistrează capitalul subscris vărsat:

1011	=	**1012**	/	**240.000.000 lei**
Capital subscris nevărsat		Capital subscris vărsat		

Scanned with OKEN Scanner

2.4.înregistrarea vărsămintelor efectuate ulterior:

5121	=	456	/	60.000.000 lei
Conturi la bănci în lei		Decontări cu acționarii privind capitalul		

2.5.concomitent se înregistrează capitalul subscris vărsat:

1011	=	1012	/	60.000.000 lei
Capital subscris nevărsat		Capital subscris vărsat		

3.Se aprobă de către adunarea generală a asociaților retragerea unui asociat cu un aport la capitalul social în sumă de 1.000.000 lei, concomitent cu diminuarea capitalului social.

3.1.retragerea sumei de către asociat:

456	=	5121	/	1.000.000 lei
Decontări cu asociații privind capitalul		Conturi la bănci în lei		

3.2.diminuarea capitalului social:

1012	=	456	/	1.000.000 lei
Capital subscris vărsat		Decontări cu asociații privind capitalul		

4.Se înregistrează o pierdere în exercițiul precedent(N-1) în sumă de 5.000.000 lei, iar adunarea generală a asociaților hotărăște în exercițiul curent (N) reducerea capitalului social cu suma respectivă.

4.1.înregistrarea pierderii realizate în exercițiul precedent (N-1):

117	=	121	/	5.000.000 lei
Rezultatul reportat		Profit și pierdere		

*4.2.înregistrarea reducerii de capital social în exercițiul curent (N) *:*

1012	=	117	/	5.000.000 lei
Capital subscris vărsat		Rezultatul reportat		

5.La încheierea exercițiului financiar(31 decembrie) se înregistrează un profit de 50.000.000 lei, profit care se distribuie conform hotărârii adunării generale a acționarilor astfel:

- creșterea capitalului social cu suma de 15.000.000 lei;
- constituirea fondului de participare la profit a salariaților în sumă de 10.000.000 lei;
- constituirea de fonduri(rezerve) proprii în suma de 5.000.000 lei;
- repartizarea de dividende acționarilor în valoare de 20.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

5.1.creșterea capitalului social prin repartizarea profitului curent:

129	=	**1012**	/	15.000 000 lei
Repartizarea profitului		Capital subscris vărsat		

5.2.constituirea de fonduri proprii(rezerve) din profitul curent:

129	=	**1068**	/	5.000.000 lei
Repartizarea profitului		Alte rezerve		

5.3.repartizarea profitului curent pentru participarea salariaților la profit și pentru dividende:

129	=	**117**	/	30.000.000 lei
Repartizarea profitului		Rezultatul reportat		

- în exercițiul N+1 se fac înregistrările:

5.4.înregistrarea dividendelor cuvenite asociaților din profitul realizat:

117	=	**457**	/	20.000.000 lei
Rezultatul reportat		Dividende de plată		

117	=	**424**	/	10.000.000 lei
Rezultatul reportat		Participarea personalului la profit		

* În practică efectuarea înregistrărilor de creștere sau reducere a capitalului social sunt legate de modificarea prealabilă a contractului si a statutului societății comerciale, iar modificarea acestora nu poate fi făcută fără existența hotărârii adunării generale a asociaților sau acționarilor (deci în exercițiul următor), iar capitalul social reflectat în situațiile financiare anuale trebuie să fie cel specificat în contractul și statutul societății comerciale la acea dată.

2.2.CONTABILITATEA PRIMELOR LEGATE DE CAPITAL

Primele legate de capital se referă la primele de emisiune **1041**, primele de fuziune **1042**, primele de aport **1043** și primele de conversie a acțiunilor în obligațiuni **1044**.

Primele constituie diferențele de valoare între prețul de emisiune, valoarea matematică - contabilă (mai mare) și valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale (mai mică).

Exemple:

1.Se majorează capitalul social prin emisiunea de 2.000 noi acțiuni la valoarea nominală de 10.000 lei / acțiune.Valoarea de emisiune este de 10.800 lei / acțiune.

1.1.înregistrarea creșterii capitalului social:

- 2.000 acțiuni X 10.000 lei = 20.000.000 lei

456	=	**1011**	/	20.000.000 lei
Decontări cu acționarii privind capitalul		Capital subscris nevărsat		

Scanned with OKEN Scanner

1.2.calculul și înregistrarea primei de emisiune:
-10.800 lei – 10.000 lei = 800 lei
- 800 lei X 2.000 acțiuni = 1.600.000 lei

456	=	**1041**	/	1.600.000 lei
Decontări cu acționarii privind capitalul		Prime de emisiune		

2.La o fuziune prin absorbție se majorează capitalul social al societății absorbante cu contravaloarea a 5.000 acțiuni cu valoare nominală de 10.000 lei / acțiune. Valoarea matematică contabilă stabilită la fuziune pentru o acțiune este de 11.500 lei.

2.1.înregistrarea majorării capitalului social al societății absorbante:

456	=	**1011**	/	50.000.000 lei
Decontări cu acționarii privind capitalul		Capital subscris nevărsat		

2.2.calculul și înregistrarea primei de fuziune:
11.500 lei – 10.000 lei = 1.500 lei
1.500 lei X 5.000 acțiuni = 7.500.000 lei

456	=	**1042**	/	7.500.000 lei
Decontări cu acționarii privind capitalul		Prime de fuziune		

3.Adunarea generală a acționarilor hotărăște majorarea capitalului social cu suma de 5.000.000 lei, sumă constituită din prime de emisiune și trecerea la rezerve a sumei de 6.000.000 lei, sumă constituită din prime de fuziune.

3.1.înregistrarea majorării capitalului social:

1041	=	**1012**	/	5.000.000 lei
Prime de emisiune		Capital subscris vărsat		

3.2.transferul primelor de fuziune la rezerve:

1042	=	**1068**	/	6.000.000 lei
Prime de fuziune		Alte rezerve		

2.3 CONTABILITATEA REZERVELOR

Rezervele din reevaluare reprezintă plusul de valoare constatat la reevaluarea imobilizărilor.Rezervele din reevaluare pot fi trecute la rezerve, de unde pot majora capitalul social sau pot acoperi pierderile din exercițiile precedente.

Rezervele sunt constituite din beneficii curente sau ale anilor precedenți, precum și din primele legate de capital sau rezervele din reevaluare trecute la rezerve.

În *Planul de conturi definit de reglementările contabile simplificate*, rezervele apar sub formă de rezerve legale **1061**, rezerve pentru acțiuni proprii **1062**, rezerve statutare sau contractuale **1063** și alte rezerve **1068**.

Rezerva legală se constituie din beneficiul exercițiului, preluându-se în fiecare an cel puțin 5% pentru formarea rezervei legale, până ce aceasta va atinge 20% din capitalul social, conform Legii nr.31/1990.

Scanned with OKEN Scanner

Rezervele pentru acțiuni proprii se constituie conform prevederilor legale.

Rezervele statutare și contractuale sunt rezervele a căror constituire este menționată în actul constitutiv sau prin clauze contractuale.

Alte rezerve se pot constitui prin repartizarea profitului net.

Exemple:

1.Se efectuează reevaluarea clădirilor care aparțin unității, conform normelor legale în vigoare, rezultând o diferență față de valoarea de înregistrare a acestora în sumă de 25.000.000 lei.

1.1.înregistrarea diferenței din reevaluare:

212	=	**105**	/	25.000.000 lei
Construcții		Rezerve din reevaluare		

2.Din profitul net înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar se repartizează suma de 2.000.000 lei pentru rezerve statutare și suma de 3.000.000 pentru alte rezerve.

2.1.constituirea de rezerve din profitul net:

129	=	**%**	/	5.000.000 lei
Repartizarea profitului		**1063**		
		Rezerve statutare		2.000.000 lei
		1068		
		Alte rezerve		3.000.000 lei

3.Din suma de 10.000.000 lei profit brut înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar se constituie rezerve legale în procent de 5% , ajungând la 10 % din capitalul social al unității.

3.1.calculul și înregistrarea rezervelor legale:

10.000.000 lei X 5% = 500.000 lei

129	=	**1061**	/	500.000 lei
Repartizarea profitului		Rezerve legale		

4.Se hotărăște de către adunarea generală a asociaților acoperirea unei pierderi înregistrată în exercițiile anterioare în sumă de 2.000.000 lei din rezervele statutare , precum și transferul primelor de emisiune în sumă de 6.000.000 lei la alte rezerve.

4.1.acoperirea pierderii înregistrată anterior:

1063	=	**117**	/	2.000.000 lei
Rezerve statutare		Rezultatul reportat		
sau contractuale				

4.2.transferul primelor de emisiune:

1041	=	**1068**	/	6.000.000 lei
Prime de emisiune		Alte rezerve		

Scanned with OKEN Scanner

2.4 CONTABILITATEA REZULTATULUI REPORTAT

Rezultatul reportat reprezintă o parte sau tot rezultatul exercițiului încheiat, care se reportează în exercițiile următoare pentru a fi repartizat pe destinații-în cazul profitului sau pentru a se acoperi – în cazul pierderii.

În cazul în care se înregistrează pierdere, aceasta va putea fi recuperată din profiturile impozabile din următorii 5 ani, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.Trebuie să fie făcută diferența între pierderea contabilă și pierderea fiscală, deoarece numai pierderea fiscală se recuperează din profitul neimpozitat.Pierderea fiscală este cea stabilită în declarațiile privind impozitul pe profit, iar recuperarea ei se face extracontabil, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, cu ocazia întocmirii declarației fiscale.

Exemple:

1.La sfârșitul exercițiului financiar se înregistrează un profit net de 20.000.000 lei a cărui repartizare se amână, iar în exercițiul următor adunarea generală a asociaților hotărăște repartizarea lui astfel: 5.000.000 lei se repartizează la rezerve statutare, 7.000.000 lei majorează capitalul social, iar diferența de 8.000.000 lei se repartizează ca dividende asociaților.

1.1.înregistrarea profitului a cărui repartizare s-a amânat:

121	=	117	/	20.000.000 lei
Profit și pierdere		Rezultatul reportat		

1.2.înregistrarea repartizării profitului:

117	=	%	/	20.000.000 lei
Rezultatul reportat		1063		
		Rezerve statutare sau contractuale		5.000.000 lei
		1012		
		Capital subscris vărsat		7.000.000 lei
		457		
		Dividende de plată		8.000.000 lei

2.Se înregistrează o pierdere de 25.000.000 lei provenită din exercițiile anterioare, care în exercițiul următor este acoperită din următoarele surse:

5.000.000 lei din capitalul social, 3.000.000 lei din rezerve legale, 2.000.000 lei din alte rezerve și 15.000.000 lei din profitul curent.

2.1.înregistrarea pierderii în exercițiul anterior:

117	=	121	/	25.000.000 lei
Rezultatul reportat		Profit și pierdere		

Scanned with OKEN Scanner

2.2.acoperirea pierderii înregistrate anterior:

%	=	117 Rezultatul reportat	/	25.000.000 lei
1012 Capital subscris vărsat				5.000.000 lei
1061 Rezerve legale				3.000.000 lei
1068 Alte rezerve				2.000.000 lei
129 Repartizarea profitului				15.000.000 lei

2.5 CONTABILITATEA REZULTATULUI EXERCIȚIULUI

Rezultatul exercițiului este contabilizat cu ajutorul a două conturi:
121 „Rezultatul exercițiului" și 129 „Repartizarea profitului".

Contul 121"Rezultatul exercițiului" este un cont bifuncțional, care la sfârșitul exercițiului financiar poate prezenta sold creditor, dacă veniturile exercițiului sunt mai mari decât cheltuielile, sau sold debitor dacă cheltuielile înregistrate în cursul unui exercițiu financiar sunt mai mari decât veniturile.

Contul 129 „Repartizarea profitului" evidențiază cota parte din profitul curent repartizat pe destinații.

Exemple:

1.La sfârșitul exercițiului financiar se înregistrează o pierdere în valoare de 23.000.000 lei, pierdere care se reportează pentru exercițiile financiare următoare.

1.1.înregistrarea reportării pierderii:

117 Rezultatul reportat	=	121 Profit și pierdere	/	23.000.000 lei

2.Se înregistrează un profit în sumă de 34.000.000 lei în cursul exercițiului financiar curent, care la finele exercițiului este repartizat astfel:se constituie rezerve statutare în sumă de 12.000.000 lei, se acoperă o pierdere înregistrată în exercițiile precedente în sumă de 4.000.000 lei, se constituie alte rezerve ca surse proprii de finanțare în sumă de 6.000.000 lei, iar restul de 12.000.000 lei se repartizează ca dividende asociaților.

2.1.înregistrarea repartizării profitului:

129 Repartizarea profitului	=	% 1063 Rezerve statutare sau contractuale	/	34.000.000 lei 12.000.000 lei
		117 Rezultatul reportat		4.000.000 lei
		1068 Alte rezerve		6.000.000 lei
		117 Rezultatul reportat		12.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

2.2.după aprobarea situațiilor financiare anuale simplificate, suma de 12.000.000 înregistrată ca profit reportat, dar destinată plății de dividende, se va înregistra pe conturile corespunzătoare:

117 Rezultatul reportat	=	457 Dividende de plată	/	12.000.000 lei

și înregistrarea impozitului pe dividende datorat:

457 Dividende de plată	=	446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	/	600.000 lei

* Conform O.G.64/2001 privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome, repartizarea profitului se va face pe următoarele destinații:

1.constituirea de rezerve legale, în proporție de 5% din profitul brut, până la limita de 20% din capitalul social sau patrimoniul regiei;

2.acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți;

3.alte rezerve constituite ca surse proprii de finanțare, aferente profitului rezultat din vânzări de active, sau din aplicarea facilităților fiscale referitoare la impozitul pe profit;

4.alte repartizări prevăzute de lege;

5.până la 10% pentru participarea salariaților la profit;

6.minim 50% din profitul contabil net, ca vărsământ la bugetul de stat, în cazul regiilor autonome, sau ca dividende în cazul societăților naționale sau a celor cu capital majoritar sau integral de stat;

7.profitul nerepartizat la pct.1-6 se va repartiza la alte rezerve și constituie sursă proprie de finanțare.

La societățile comerciale cu capital majoritar sau integral privat, repartizarea profitului se face conform prevederilor din statut și contract sau conform adunării generale a asociaților sau acționarilor.

2.6 CONTABILITATEA SUBVENȚIILOR PENTRU INVESTIȚII

Subvențiile pentru investiții sunt reprezentate cu ajutorul contului 131 „Subvenții pentru investiții", cont care reflectă subvențiile guvernamentale și alte resurse primite pentru finanțarea investițiilor, precum și imobilizările primite cu titlu gratuit.

Evidența analitică a subvențiilor se conduce pe feluri de subvenții.

Exemple:

1.Se primește cu titlu gratuit un mijloc de transport în valoare de 50.000.000 lei, care urmează a fi amortizat liniar în perioada legală de 5 ani.

1.1.recepționarea mijlocului de transport:

2133 Mijloace de transport	=	131 Subvenții pentru investiții	/	50.000.000 lei

1.2.înregistrarea amortizării anuale a mijlocului de transport (50.000.000: 5 = 10.000.000 lei / an):

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	/	10.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

1.3.înregistrarea la venituri a unei cote-părți din subvenție corespunzătoare valorii amortizării anuale:

131 Subvenții pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	/	10.000.000 lei

2.7 CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI

Contul reprezentativ pentru această grupă este 151"Provizioane pentru riscuri și cheltuieli", cont care reflectă provizioanele pentru litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune, garanții acordate clienților precum și alte riscuri și cheltuieli.

Provizioanele au la bază principiul prudenței, iar constituirea lor are un caracter obligatoriu, indiferent de deductibilitatea sau nedeductibilitatea lor stabilită prin reglementări legale în acest sens.

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli se constituie atunci când se constată existența unor cheltuieli ce vor deveni exigibile în exercițiile viitoare (cheltuieli în perioadele de garanție acordate clienților)sau când evenimentele din exercițiul curent presupun anumite cheltuieli sau pierderi pe viitor.

În noul plan de conturi provizioanele sunt detaliate pe conturi operaționale de gardul II astfel:1511"Provizioane pentru litigii", 1512 "Provizioane pentru garanții acordate clienților" și 1518 "Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli".

Exemple:

1.La sfârșitul exercițiului financiar N, o societate comercială se află în litigiu cu un client pentru o creanță în valoare de 24.000.000 lei, iar pentru exercițiul financiar următor se estimează cheltuieli cu acest proces în sumă de 1.000.000 lei.În exercițiul financiar următor, societății i se recunoaște dreptul la o creanță în sumă de 22.800.000 lei, înregistrându-se și cheltuielile cu onorariul avocatului în sumă de 1.000.000 lei.

1.1.în exercițiul N se înregistrează clienții incerți cu care societatea se află în litigiu:

4118 Clienți incerți sau în litigiu	=	4111 Clienți	/	24.000.000 lei

1.2.în exercițiul N se constituie provizionul pentru litigii:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli	=	1511 Provizioane pentru litigii	/	21.168.067 lei

1.3.în exercițiul următor N+1 se înregistrează stingerea creanței pe baza hotărârii judecătorești, care recunoaște dreptul societății la o creanță în sumă de 22.800.000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	4118	/	24.000.000 lei
5121		Clienți incerți sau		
Conturi la bănci		în litigiu		22.800.000 lei
în lei				
654				
Pierderi din creanțe				1.008.403 lei
și debitori diverși				
4427				
TVA colectată				191.597 lei

1.4. în exercițiul N+1 se înregistrează onorariul plătit avocatului pentru reprezentare:

622	=	5311	/	1.000.000 lei
Cheltuieli privind		Casa în lei		
comisioanele și onorariile				

1.5. anularea provizionului rămas fără obiect:

1511	=	7812	/	21.168.067 lei
Provizioane pentru		Venituri din provizioane		
litigii		pentru riscuri și cheltuieli		

2.O societate comercială care produce frigidere, asigurând o perioadă de garanție de 1 an, înregistrează în exercițiul curent N, vânzări în sumă de 800.000.000 lei + T.V.A 19%.În exercițiul N-1 a fost înregistrat un procent mediu de cheltuieli cu reparațiile în termenul de garanție de 1.5% din vânzările efectuate.

2.1.înregistrarea vânzării de frigidere în exercițiul curent:

4111	=	%	/	952.000.000 lei
Clienți		701		
		Venituri din vânzarea		800.000.000 lei
		produselor finite		
		4427		
		TVA colectată		152.000.000 lei

2.2.constituirea la sfârșitul exercițiului a provizionului pentru garanțiile acordate clienților, în baza procentului mediu de cheltuieli înregistrat în exercițiul N-1 de 1.5%:

6812	=	1512	/	12.000.000 lei
Cheltuieli de exploatare		Provizioane pentru		
privind provizioanele		garanții acordate		
pentru riscuri și		clienților		
cheltuieli				

3.La sfârșitul exercițiului curent se constată că o clădire aparținând societății are nevoie de reparații care se vor derula pe parcursul următoarelor două exerciții financiare, reparații estimate la suma de 60.000.000 lei.În factura emisă de societatea prestatoare de servicii în exercițiul N+2 este înscrisă suma de 70.000.000 lei +TVA 19%.

Scanned with OKEN Scanner

3.1.constituirea la sfârșitul exercițiului N a provizionului pentru cheltuiala estimată în exercițiul N+1:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli	=	**1518** Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli	/	30.000.000 lei

3.2.constituirea la sfârșitul exercițiului N+1 a provizionului pentru cheltuiala estimată în exercițiul N+2:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli	=	**1518** Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli	/	30.000.000 lei

3.3.înregistrarea facturii pentru reparații primită în exercițiul N+2:

%	=	**401** Furnizori	/	83.300.000 lei
611 Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile				70.000.000 lei
4426 TVA deductibilă				13.300.000 lei

2.8 CONTABILITATEA ÎMPRUMUTURILOR ȘI DATORIILOR ASIMILATE

Împrumuturile și datoriile asimilate sunt o componentă a capitalurilor permanente ale unității, având rolul de a finanța activitatea întreprinderilor.

Împrumuturile și datoriile asimilate sunt grupate pe mai multe categorii:

a.) împrumuturile din emisiuni și obligațiuni reflectate în contul „**161**"se obțin pe durate lungi prin vânzarea către terți a titlurilor de credit denumite obligațiuni.

Obligațiunile sunt titluri de valoare, nominative sau la purtător, care aduc un venit fix, cunoscut la emitere, spre diferență de acțiuni care aduc un venit variabil posesorului.

Obligațiunile emise nu pot depăși trei sferturi din capitalul vărsat al unei societăți și sunt garantate cu activele acesteia. Obligațiunile sunt purtătoare de dobânzi anuale cuvenite cumpărătorilor și se răscumpără la termenele stabilite în momentul emisiunii lor.

Pentru contabilizarea operațiunilor privitoare la împrumuturile din emisiuni de obligațiuni se mai folosesc conturile **1681** „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni" și **169** „Prime privind rambursarea obligațiunilor";

b.) creditele bancare pe termen lung și mediu sunt contabilizate prin următoarele conturi: **1621** „Credite bancare pe termen lung", **1622** „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență", **1623** „Credite externe guvernamentale", **1624** „Credite bancare externe garantate de stat", **1625** „Credite bancare externe garantate de bănci", **1626** „Credite de la trezoreria statului", **1627** „Credite bancare interne garantate de stat" și **1682** „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung".

Scanned with OKEN Scanner

c.) datoriile legate de imobilizările financiare rezultă din participarea altor societăți la capitalul social al unei societăți comerciale, prin deținerea de acțiuni sau părți sociale.Contabilitatea acestor datorii se detaliază cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul II: **1661** „Datorii către societățile din cadrul grupului", **1662** „Datorii către societățile care dețin interese de participare", **1685** „Dobânzi aferente datoriilor către societățile din cadrul grupului" și **1686** „Dobânzi aferente datoriilor către societățile care dețin interese de participare".

d.) alte împrumuturi și datorii asimilate sunt reprezentate de sumele care sunt primite sub formă de garanții, depozite, concesiuni, și sunt contabilizate prin intermediul a două conturi **167** „Alte împrumuturi și datorii asimilate" și **1687** „Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate".

Exemple:

1.O societate pe acțiuni emite 5.000 de obligațiuni cu 5.000 lei valoare nominală pentru un împrumut de 25.000.000 lei.Valoarea de emisiune a obligațiunilor este de 4.750 lei / obligațiune, iar valoarea de răscumpărare este de 5.150 lei / obligațiune, cu termen de răscumpărare 24 luni și cu o dobândă anuală de 20%, plătibilă la data răscumpărării.

1.1.se înregistrează emisiunea de obligațiuni conform prospectului de emisiune:

%	=	161	/	25.750.000 lei
461		Împrumuturi din		
Debitori diverși		emisiuni de obligațiuni		23.750.000 lei
169				
Prime privind rambursarea obligațiunilor				2.000.000 lei

1.2.se încasează prin bancă valoarea obligațiunilor emise, la preț de emisiune:

5121	=	461	/	23.750.000 lei
Conturi la bănci în lei		Debitori diverși		

1.3.se înregistrează datoria anuală datorată cumpărătorilor de obligațiuni:

- calculul dobânzii datorate: 25.000.000 lei X 20%= 5.000.000 lei / an

666	=	1681	/	5.000.000 lei
Cheltuieli privind dobânzile		Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni		

1.4.în exercițiul curent se înregistrează și amortizarea cotei părți din primele privind rambursarea obligațiunilor înregistrate:

6868	=	169	/	1.000.000 lei
Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor		Prime privind rambursarea obligațiunilor		

Scanned with OKEN Scanner

1.5.în exercițiul financiar următor împrumutul din emisiunea de obligațiuni devine scadent împreună cu dobânzile aferente:

%	=	5121	/	35.750.000 lei
161		Conturi la bănci		
Împrumuturi din emisiuni				25.750.000 lei
de obligațiuni				
1681				
Dobânzi aferente				5.000.000 lei
împrumuturilor din				
emisiuni de obligațiuni				
666				
Cheltuieli privind				5.000.000 lei
dobânzile				

1.6.se înregistrează în exercițiul financiar următor și restul amortizării referitoare la primele privind rambursarea obligațiunilor:

6868	=	169	/	1.000.000 lei
Cheltuieli financiare		Prime privind		
privind amortizarea		rambursarea obligațiunilor		
primelor de rambursare				
a obligațiunilor				

2.O societate comercială contractează și primește un credit bancar în sumă de 100.000.000 lei, pe termen de 2 ani, cu o dobândă anuală de 35%.Rambursarea creditului se face în două rate egale pe parcursul contractului de creditare.

2.1.se înregistrează creditul primit în contul de disponibil:

5121	=	1621	/	100.000.000 lei
Cont la bănci		Credite bancare		
în lei		pe termen lung		

2.2.se înregistrează dobânda datorată pentru primul an:

666	=	1682	/	35.000.000 lei
Cheltuieli privind		Dobânzi aferente		
dobânzile		creditelor bancare		
		pe termen lung		

2.3.la prima scadență se plătește prima rată din credit și dobânda aferentă primului an:

%	=	5121	/	85.000.000 lei
1621		Conturi la bănci		
Credite bancare		în lei		50.000.000 lei
pe termen lung				
1682				
Dobânzi aferente				35.000.000 lei
creditelor bancare				
pe termen lung				

Scanned with OKEN Scanner

2.4.în al doilea an se înregistrează dobânda aferentă creditului rămas de achitat (100.000.000 – 50.000.000=50.000.000 x 35%=17.500.000 lei):

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	/	17.500.000 lei

2.5.la sfârșitul contractului de creditare se plătește rata a doua a creditului, împreună cu dobânda aferentă pentru anul al doilea:

%	=	5121	/	67.500.000 lei
1621 Credite bancare pe termen lung		Conturi la bănci în lei		50.000.000 lei
1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung				17.500.000 lei

3.O filială primește de la societatea mamă un credit de 100.000.000 lei, pentru 3 luni, cu o dobândă anuală de 20% pe an, iar la scadență rambursează atât creditul cât și dobânda aferentă.

3.1.primirea creditului prin contul bancar:

5121 Conturi la bănci în lei	=	1661 Datorii către societățile din cadrul grupului	/	100.000.000 lei

3.2.înregistrarea dobânzii datorate pentru creditul primit:

- calculul dobânzii de achitat:100.000.000 x 3/12 x 20% = 5.000.000 lei

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1685 Dobânzi aferente datoriilor către societățile din cadrul grupului	/	5.000.000 lei

3.3.restituirea creditului și plata dobânzii aferente:

%	=	5121	/	105.000.000 lei
1661 Datorii către societățile din cadrul grupului		Conturi la bănci în lei		100.000.000 lei
1685 Dobânzi aferente datoriilor către societățile din cadrul grupului				5.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 3.
CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR

Elementele patrimoniale care sunt concretizate în bunuri și valori și care sunt destinate să servească unității pentru realizarea activității pe o perioadă mai mare de un an sunt denumite active imobilizate.

Activele imobilizate sunt clasificate după natura lor în mai multe categorii: imobilizări necorporale, imobilizări corporale, imobilizări în curs și imobilizări financiare.

Imobilizările necorporale sunt acele active care nu se concretizează în bunuri materiale, ci sunt reprezentate de elemente economice, financiare sau juridice fără existență fizică, fiind reflectate în grupa 20 „Imobilizări necorporale".

Imobilizările corporale sunt acele bunuri care îndeplinesc cumulativ două criterii: au durata de utilizare mai mare de un an și au o valoare mai mare decât limita stabilită prin lege(în prezent valoarea minimă pentru un mijloc fix este de 8.000.000 lei) și sunt reprezentate de terenuri și mijloace fixe, reflectate în grupa 21 „Imobilizări corporale".

Imobilizările în curs sunt reprezentate de acele imobilizări aflate în diverse faze de execuție, sau finalizate și nerecepționate și de avansurile acordate pentru acestea.Imobilizările în curs devin imobilizări corporale sau necorporale prin efectuarea recepției sau punerea în funcțiune , după caz.

Imobilizările în curs sunt reflectate în grupa 23, care poartă același nume.

Imobilizările financiare sunt reprezentate de titluri de valoare emise de alte societăți comerciale și care sunt cumpărate de unitate cu scopul de a exercita un control asupra activității și conducerii acestor societăți și de a obține venituri.Imobilizările financiare sunt cuprinse în grupa 26 „Imobilizări financiare" și se regăsesc sub forma titlurilor de participare, intereselor de participare și a creanțelor imobilizate.

Deoarece activele imobilizate se regăsesc în patrimoniul unității pe o durată mai mare de timp, asupra lor acționează factori fizici și economici care conduc la deprecieri, cu caracter ireversibil sau reversibil, a valorii acestora.

Deprecierea ireversibilă, în timp, a imobilizărilor este evidențiată prin intermediul grupei 28 „Amortizări privind imobilizările".

Deprecierea reversibilă a imobilizărilor se reflectă prin utilizarea grupei 29 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor".

3.1 CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE

Contabilitatea imobilizărilor necorporale este organizată pe baza mai multor conturi sintetice de gradul I, regăsite în cadrul grupei 20 „Imobilizări necorporale"și 23 „Imobilizări în curs", a grupei 28 „Amortizări privind imobilizările" și a grupei 29 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor".

În cadrul grupei 20 regăsim următoarele conturi de imobilizări necorporale:

- **201** „Cheltuieli de constituire"-cont de activ- care ține evidența cheltuielilor ocazionate de înființarea unei societăți comerciale, a cheltuielilor făcute cu ocazia emiterii și vânzării de acțiuni și obligațiuni, a cheltuielilor de prospectare a pieței, de publicitate, precum și a altor cheltuieli legate de dezvoltarea activității societății comerciale.
- **203** „Cheltuieli de dezvoltare"-cont de activ- cu ajutorul căruia se ține evidența cheltuielilor de cercetare și dezvoltare făcute în cadrul lucrărilor proprii sau achiziționate de la terți.

Scanned with OKEN Scanner

cont de activ- cu ajutorul căruia se ține evidența concesiunilor, brevetelor, licențelor, know-how-urilor.mărcilor de fabrică și de comerț și altor drepturi și valori similare aduse ca aport, achiziționate de la terți sau dobândite pe alte căi.

- 207 "Fond comercial"-cont de activ- care oglindește valoarea fondului comercial, determinată ca diferență între costul de achiziție și valoarea justă, la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de o persoană juridică.

- 208 "Alte imobilizări necorporale"- cont de activ - cu ajutorul căruia se ține evidența programelor informatice create de unitate sau achiziționate de la terți, precum și a altor imobilizări necorporale care nu se regăsesc în conturile anterioare.

În cadrul grupei 23 "Imobilizări în curs" contul 233 "Imobilizări necorporale în curs" este un cont de activ care ține evidența imobilizărilor necorporale nefinalizate sau nerecepționate, iar contul 234 "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale" este tot un cont de activ care ține evidența avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări necorporale.

Pentru reflectarea în contabilitate a deprecierilor reversibile și ireversibile pe care le suferă imobilizările necorporale se folosește contul sintetic de gradul I 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale"- cont de pasiv din grupa 28, pentru a înregistra amortizarea corespunzătoare imobilizărilor cuprinse în grupa 20 și contul sintetic de gradul I 290 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale" –cont de pasiv din grupa 29, pentru înregistrarea provozioanelor constituite.

Contul "280" este detaliat pe 5 conturi sintetice de gradul II, în corespondență cu conturile cuprinse în grupa "20", astfel: 2801 "Amortizarea cheltuielilor de constituire", 2803 "Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare", 2805 "Amortizarea concesiunilor, brevetelor, mărcilor comerciale și altor drepturi și valori similare", 2807 "Amortizarea fondului comercial" și 2808 "Amortizarea altor imobilizări necorporale".

Amortizarea cheltuielilor de constituire, de dezvoltare și programele informatice se amortizează într-o perioadă de cel mult 5 ani, iar brevetele, licențele, mărcile comerciale, etc.se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor.Imobilizările de natura concesiunilor se amortizează pe durata contractului, iar fondul comercial se amortizează doar dacă se constată deprecieri ireversibile ale acestuia.

Exemple:

1.Se înființează o societate comercială cu răspundere limitată, al cărei unic asociat depune în caseria societății suma de 9.600.000 lei, pentru a putea achita cheltuielile de înființare ale societății.După ce societatea și-a început activitatea, asociatul unic a ridicat suma depusă inițial, iar cheltuielile legate de înființarea societății a hotărât să le amortizeze pe durata a 4 ani.

1.1.înregistrarea depunerii sumei pentru acoperirea cheltuielilor legate de înființarea societății:

5311	=	4551	/	9.600.000 lei
Casa în lei		Asociați-conturi curente		

1.2.înregistrarea cheltuielilor de înființare a societății:

201	=	5311	/	9.600.000 lei
Cheltuieli de constituire		Casa în lei		

1.3.restituirea către asociatul unic a sumei depuse inițial în casierie:

Scanned with OKEN Scanner

4551	=	**5311**	/	9.600.000 lei
Asociați-conturi curente		Casa în lei		

1.4.înregistrarea lunară a amortizării:

- calculul amortizării lunare:9.600.000 lei / 4 ani / 12 luni = 200.000 lei / lună

6811	=	**2801**	/	200.000 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea cheltuielilor de constituire		

1.5.la sfârșitul celor 4 ani se scot din evidență cheltuielile de constituire complet amortizate:

2801	=	**201**	/	9.600.000 lei
Amortizarea cheltuielilor de constituire		Cheltuieli de constituire		

2.O societate comercială realizează cu personalul angajat un proiect de îmbunătățire a procesului tehnologic pentru produsele sale, la cost de producție de 12.000.000 lei, proiect ce urmează a fi amortizat pe o perioadă de 3 ani, însă la jumătatea perioadei de amortizare proiectul este vândut și altei societăți cu același domeniu de activitate, la preț de vânzare de 15.000.000 lei + TVA 19%.

2.1.evidențierea și recepția proiectului la cost de producție:

233	=	**721**	/	12.000.000 lei
Imobilizări necorporale în curs		Venituri din producția de imobilizări necorporale		

203	=	**233**	/	12.000.000 lei
Cheltuieli de dezvoltare		Imobilizări necorporale în curs		

2.2.înregistrarea anuală a amortizării:

- calculul amortizării anuale: 12.000.000 lei / 3 ani = 4.000.000 lei / an

6811	=	**2803**	/	4.000.000 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare		

2.3.înregistrarea vânzării proiectului către terți:

461	=	%	/	17.850.000 lei
Debitori diverși		**7583**		
		Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital		15.000.000 lei
		4427		
		TVA colectată		2.850.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

2.4.scoaterea din evidență a imobilizării vândute:

- calculul amortizării înregistrate până la momentul vânzării activului:

4.000.000 lei / an x 1.5 ani = 6.000.000 lei amortizare înregistrată

%	=	203	/	12.000.000 lei
2803		Cheltuieli de dezvoltare		
Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare				6.000.000 lei
6583				
Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital				6.000.000 lei

3.O societate comercială cumpără un brevet în valoare de 20.000.000 lei + TVA 19%, plătind din contul de disponibil de la bancă toată suma.

3.1.recepționarea brevetului:

%	=	404	/	23.800.000 lei
205		Furnizori de		
Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare		imobilizări		20.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				3.800.000 lei

3.2.plata furnizorului de imobilizări:

404	=	5121	/	23.800.000 lei
Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci în lei		

4.Se achiziționează un magazin cu un vad comercial bun, pentru desfacerea produselor proprii, plătindu-se un preț negociat de 100.000.000 lei +TVA 19%, din disponibilul de la bancă.Valoarea de piață a magazinului este de 90.000.000 lei +TVA 19%, restul fiind valoarea fondului comercial.După doi ani se constată o depreciere ireversibilă a fondului comercial, fapt pentru care se dipune amortizarea acestuia și scoaterea lui din evidența contabilă.

4.1.achiziționarea magazinului:

%	=	404	/	119.000.000 lei
212		Furnizori de		
Construcții		imobilizări		90.000.000 lei
207				
Fond comercial				10.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				19.000.000 lei

4.2.plata furnizorului de imobilizări din contul bancar:

Scanned with OKEN Scanner

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	/	119.000.000 lei

4.3.înregistrarea amortizării fondului comercial depreciat ireversibil în exercițiul N+2:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2807 Amortizarea fondului comercial	/	10.000.000 lei

4.4.se înregistrează scoaterea din evidență a fondului comercial amortizat:

2807 Amortizarea fondului comercial	=	207 Fond comercial	/	10.000.000 lei

5.Se achiziționează un program informatic în sumă de 800.000 lei +TVA 19% și se achită din casierie.Se preconizează folosirea lui pe o durată de 4 ani.

5.1.recepția programului informatic:

% 208 Alte imobilizări necorporale	=	404 Furnizori de imobilizări	/	952.000 lei 800.000 lei
4426 TVA deducctibilă				152.000 lei

5.2.achitarea programului din numerarul aflat în casierie:

404 Furnizori de Imobilizări	=	5311 Casa în lei	/	952.000 lei

5.3.înregistrarea anuală a amortizării:

- calculul amortizării anuale: 800.000 lei / 4 ani = 200.000 lei / an

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale	/	200.000 lei

3.2 CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Imobilizările corporale sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul grupei 21, care conține conturi de activ în care sunt înregistrate imobilizările la valoarea de intrare în contabilitate.Grupa 21 este detaliată pe patru conturi sintetice de gradul I: 211 "Terenuri", 212 "Construcții", 213 "Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații" și 214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale".

Scanned with OKEN Scanner

Terenurile sunt detaliate în conturi sintetice de gradul II astfel: 2111 "Terenuri" și 2112"Amenajări de terenuri".

Contul "213" este divizat în patru subgrupe astfel:

- 2131"Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru),
- 2132 "Aparate și instalații de măsurare, control și reglare",
- 2133 "Mijloace de transport" și
- 2134 "Animale și plantații".

Alte conturi de activ care ajută la înregistrarea operațiilor privind imobilizările corporale se regăsesc în grupa 23 "Imobilizări în curs" și sunt reprezentate de contul 231"Imobilizări corporale în curs", care ține evidența imobilizărilor corporale nefinalizate sau nerecepționate și 232 "Avansuri acordate pentru imobilizări corporale", cont în care sunt reflectate avansurile acordate furnizorilor de imobilizări corporale.

Pentru a corecta valoarea de intrare și a evidenția deprecierile reversibile și ireversibile ale imobilizărilor corporale, se folosesc următoarele conturi sintetice de gradul I – conturi de pasiv: din grupa 28 contul 281 "Amortizări privind imobilizările corporale"-pentru înregistrarea amortizării, iar din grupa 29 contul 291 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale"-pentru înregistrarea provizioanelor constituite.

La rândul său contul 281 "Amortizări privind imobilizările corporale" este împărțit în patru subconturi în corespondență cu conturile din grupa 21:

- 2811 "Amortizarea amenajărilor de terenuri",
- 2812 "Amortizarea construcțiilor",
- 2813"Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"
- 2814 "Amortizarea altor imobilizări corporale".

Cu excepția terenurilor care nu se amortizează, celelalte mijloace fixe se supun amortizării conform perioadelor cuprinse în Catalogul privind clasificarea și duratele de funcționare a mijloacelor fixe(H.G.964/1998), începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare .

Mijloacele fixe sunt evidențiate distinct, pe fiecare obiect sau ansamblu de obiecte care funcționează ca un tot unitar, cu ajutorul Registrului numerelor de inventar -care atribuie fiecărui mijloc fix un număr de inventar la data intrării în patrimoniu și a Fișei mijlocului fix – care se întocmește de compartimentul financiar-contabil pentru fiecare mijloc fix intrat în patrimoniul unității.

Exemple:

1. Se achiziționează un teren de la o persoană fizică, în valoare de 45.000.000 lei, teren care necesită o amenajare.Amenajarea este făcută pe cont propriu, iar valoarea investiției se ridică la 3.000.000 lei.Se estimează că amenajarea va fi folosită pe o perioadă de 6 ani.După 4 ani se vând terenul și amenajarea la preț de vânzare fără TVA de 60.000.000 lei, respectiv 5.000.000 lei.

1.1.recepția terenului achiziționat:

2111	=	404	/	45.000.000 lei
Terenuri		Furnizori de imobilizări		

1.2.evidențierea și recepția amenajării efectuate pe cont propriu:

231	=	722	/	3.000.000 lei
Imobilizări corporale în curs		Venituri din producția de imobilizări corporale		

2112	=	231	/	3.000.000 lei
Amenajări de terenuri		Imobilizări corporale în curs		

1.3.înregistrarea amortizării anuale a investiției în amenajarea terenului:

- calculul amortizării anuale: 3.000.000 lei / 6 ani = 500.000 lei / an

6811	=	2811	/	500.000 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea amenajărilor de terenuri		

1.4.înregistrarea vânzării terenului și a amenajării:

461	=	%	/	77.350.000 lei
Debitori diverși		7583		
		Venituri din cedarea activelor și alte cheltuieli de capital		65.000.000 lei
		4427		
		TVA colectată		12.350.000 lei

1.5.scoaterea din evidență a terenului și a amenajării terenului:

6583	=	2111	/	45.000.000
Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital		Terenuri		

- calculul amortizării înregistrate pentru amenajare pe parcursul celor 4 ani de exploatare:

500.000 lei x 4 ani = 2.000.000 lei amortizare înregistrată

%	=	2112	/	3.000.000 lei
2811		Amenajări de terenuri		
Amortizarea amenajărilor de terenuri				2.000.000 lei
6583				
Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital				1.000.000 lei

2.O societate comercială achiziționează un autocamion în valoare de 270.000.000 lei +TVA 19%, plătit prin virament bancar, căruia i se execută, în aceeași lună, o prelată din materialele existente în unitate, de către angajații unității, costul de producție al acesteia fiind de 15.000.000 lei, iar materialele încorporate în aceasta sunt în valoare de 9.000.000 lei.

2.1.recepția și înregistrarea mijlocului fix pe baza procesului-verbal de recepție:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	404	/	321.300.000 lei
2133		Furnizori de imobilizări		
Mijloace de transport				270.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				51.300.000 lei

2.2.plata mijlocului fix prin virament bancar:

404	=	5121	/	321.300.000 lei
Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci în lei		

2.3.recepția prelatei la cost de producție:

2133	=	722	/	15.000.000 lei
Mijloace de transport		Venituri din producția de imobilizări corporale		

2.4.descărcarea gestiunii de materialele încorporate în prelată:

601	=	301	/	9.000.000 lei
Cheltuieli cu materiile prime		Materii prime		

3.Se achiziționează un utilaj în valoare de 300.000.000 lei +TVA 19%, care necesită probe tehnologice, probe care durează două luni, la sfârșitul cărora se întocmește procesul-verbal de punere în funcțiune a utilajului.Plata utilajului se face în rate pe o perioadă de 10 luni, cu achitarea unui avans de 20% din valoare la data intrării în patrimoniu a utilajului.Dobânda plătită este de 15.000.000 lei, în tranșe egale, o dată cu plata ratei lunare.

3.1.înregistrarea intrării utilajului în patrimoniul unității:

%	=	404	/	372.000.000 lei
231		Furnizori de imobilizări		
Imobilizări corporale în curs				300.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				11.400.000 lei
4428				
TVA neexigibilă				45.600.000 lei
471				
Cheltuieli înregistrate în avans				15.000.000 lei

3.2.plata avansului către furnizor la momentul intrării utilajului în patrimoniu:

404	=	5121	/	71.400.000 lei
Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci în lei		

Scanned with OKEN Scanner

3.3.recepția utilajului pe baza procesului-verbal de punere în funcțiune:

2131	=	**231**	/	300.000.000 lei
Echipamente tehnologice(mașini, utilaje și instalații de lucru)		Imobilizări corporale		

3.4.plata ratei lunare și a dobânzii(24.000.000 lei rata lunară+ 4.560.000 lei TVA aferent ratei lunare + 1.500.000 lei partea din dobândă plătibilă lunar):

404	=	**5121**	/	30.060.000 lei
Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci în lei		

- concomitent se vor face următoarele înregistrări:

4426	=	**4428**	/	4.560.000 lei
TVA deductibilă		TVA neexigibilă		
și				
666	=	**471**	/	1.500.000 lei
Cheltuieli privind dobânzile		Cheltuieli înregistrate în avans		

4.Un mijloc de transport este distrus ca urmare a unei calamități, recuperându-se piese de schimb în valoare de 5.000.000 lei.Valoarea de intrare a mijlocului fix este de 125.000.000 lei, din care valoarea amortizată este de 75.000.000 lei.

4.1.scoaterea din evidență a mijlocului de transport pe baza procesului-verbal de constatare a distrugerii ca urmare a unei calamități:

%	=	**2133**	/	125.000.000 lei
2813		Mijloace de transport		
Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor				75.000.000 lei
671				
Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare				50.000.000 lei

4.2.recuperarea pieselor de schimb:

3024	=	**7588**		5.000.000 lei
Piese de schimb		Alte venituri din exploatare		

Scanned with OKEN Scanner

5.La inventariere se constată lipsa unui utilaj în valoare de 12.000.000 lei, care a fost amortizat în procent de 30%. Valoarea neamortizată se impută responsabilului cu gestiunea mijloacelor fixe.

5.1.scoaterea din evidență a utilajului:
- calculul amortizării înregistrate:
12.000.000 lei x 30% = 3.600.000 lei

%	=	2131	/	12.000.000 lei
2813		Echipamente		
Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor		tehnologice(mașini, utilaje și instalații de lucru		3.600.000 lei
6811				
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor				8.400.000 lei

5.2.înregistrarea notei de imputare:
- se impută valoarea neamortizată 8.400.000 lei și TVA aferentă.

4282	=	%	/	9.996.000 lei
Alte creanțe în legătură cu personalul		7588 Alte venituri din exploatare		8.400.000 lei
		4427 TVA colectată		1.596.000 lei

6.O societate comercială plătește un avans din casierie de 23.000.000 lei pentru achiziționarea unui mijloc de transport a cărei valoare totală se ridică la suma de 148.000.000 lei +TVA 19%. Ulterior primește mijlocul de transport și efectuează și restul plății din contul bancar.La inventarierea anuală se constată o depreciere reversibilă suferită de mijlocul de transport evaluată la 2.000.000 lei.

6.1.plata avansului către furnizor:

232	=	5311	/	23.000.000 lei
Avansuri acordate pentru imobilizări corporale în curs		Casa în lei		

6.2.recepția mijlocului de transport la intrarea în patrimoniul unității:

%	=	404	/	176.120.000 lei
2133		Furnizori de imobilizări		
Mijloace de transport				148.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				28.120.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

6.3.înregistrarea restului de plătit către furnizor și închiderea avansului acordat:

404	=	%	/	176.120.000 lei
Furnizori de imobilizări		**232**		
		Avansuri acordate pentru imobilizări corporale în curs		23.000.000 lei
		5121		
		Conturi la bănci în lei		153.120.000 lei

6.4.înregistrarea, pe baza constatărilor făcute la inventarierea anuală, a unui provizion pentru depreciere:

6813	=	**291**	/	2.000.000 lei
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor		Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale		

7.Pentru construirea unui nou sediu o societate comercială încheie un contract cu o societate de construcții prin care beneficiarul lucrării se obligă să achite un avans de 100.000.000 lei pentru începerea lucrării, iar restul în momentul emiterii facturilor de către constructor.Constructorul se obligă să execute 50% din lucrare în exercițiul N, iar restul de 50% să o predea până la finele exercițiului N+1.Valoarea totală a lucrării se ridică la suma de 600.000.000 lei+TVA 19%.

7.1.înregistrarea în exercițiul N a avansului acordat constructorului:

232	=	**5121**	/	100.000.000 lei
Avansuri acordate pentru imobilizări corporale în curs		Conturi la bănci în lei		

7.2.înregistrarea facturii primite în exercițiul N corespunzătoare execuției a 50% din construcție:

%	=	**404**	/	357.000.000 lei
231		Furnizori de imobilizări		
Imobilizări corporale în curs				300.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				57.000.000 lei

7.3.plata facturii emise de furnizor pentru exercițiul N și închiderea avansului acordat:

404	=	%	/	357.000.000 lei
Furnizori de imobilizări		**232**		
		Avansuri acordate pentru imobilizări corporale în curs		100.000.000 lei
		5121		
		Conturi la bănci în lei		257.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

7.4.înregistrarea facturii primite în exercițiul N+1 corespunzătoare execuției a restului de 50% din construcție:

%	=	404	/	357.000.000 lei
231		Furnizori de imobilizări		
Imobilizări corporale în curs				300.000.000 lei
4426 TVA deductibilă				57.000.000 lei

7.5.plata facturii emise de constructor:

404	=	5121	/	357.000.000 lei
Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci în lei		

7.6.recepția finală a clădirii:

212	=	231	/	600.000.000
Construcții		Imobilizări corporale în curs		

3.3 CONTABILITATEA OPERAȚIILOR PRIVITOARE LA LEASING

Legislația din România prevede existența a două tipuri de leasing, financiar și operațional. Operațiunea de leasing este un acord între părți, acord prin intermediul căruia locatorul transferă locatarului, în schimbul unei serii de plăți, dreptul de a utiliza un bun, pentru o anumită perioadă de timp.

Leasingul financiar este operațiunea de leasing care îndeplinește una sau mai multe din următoarele condiții:

- riscurile și beneficiile dreptului de proprietate trec asupra utilizatorului din momentul încheierii contractului de leasing;
- în contractul de leasing se prevede expres că la expirarea acestuia se transferă utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului care a făcut obiectul contractului;
- utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului, iar prețul de cumpărare va reprezenta maxim 50% din valoarea de piață a acestuia;
- perioada contractului de leasing acoperă în proporție de maxim 75% durata normală de utilizare a bunului, chiar dacă la finalul contractului bunul nu este transferat în proprietatea utilizatorului.

Leasingul operațional este operațiunea de leasing care nu îndeplinește nici o condiție din cele enumerate la leasingul financiar.

În cazul leasingului financiar rata de leasing reprezintă cota-parte din valoarea de intrare a bunului și a dobânzii de leasing, iar pentru leasingul operațional rata de leasing reprezintă cota de amortizare calculată în conformitate cu actele normative în vigoare și un beneficiu stabilit de părțile contractante.

Scanned with OKEN Scanner

3.3.1 CONTABILITATEA OPERAȚIILOR PRIVIND LEASINGUL OPERAȚIONAL

În cadrul leasingului operațional bunurile ce fac obiectul contractului rămân în patrimoniul locatorului(societatea de leasing), fiind înregistrate ca imobilizări și amortizate pe durata contractului.Locatarul (utilizatorul) înregistrează valoarea ratelor de plătit pentru bunurile luate în leasing în debitul contului în afara bilanțului 8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate".Pe măsura plății ratelor, contul se creditează, soldul său reflectând valoarea ratelor rămase de plată.

Exemple:

1.O societate de leasing încheie un contract de leasing operațional cu un utilizator – societate comercială, pentru un utilaj .Utilajul este achiziționat de societatea de leasing la prețul de 192.000.000 lei+TVA 19%.Durata contractului de leasing este de 2 ani, iar durata de amortizare a utilajului este de 4 ani.Contractul încheiat nu cupride opțiunea de vânzare-cumpărare la sfârșitul perioadei de leasing, însă exprimarea acestei opțiuni se poate face la o valoare reziduală stabilită la 50% din valoarea utilajului.Rata lunară de leasing convenită de părți este de 7.000.000 lei+TVA 19%.

1.1.în contabilitatea locatorului(societatea de leasing):

1.1.1.cumpărarea utilajului de pe piața internă:

%	=	404	/	228.480.000 lei
2131		Furnizori		
Echipamente tehnologice		de imobilizări		192.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				36.480.000 lei

1.1.2.plata furnizorului prin virament bancar:

404	=	5121	/	228.480.000 lei
Furnizori		Conturi la bănci		
de imobilizări		în lei		

1.1.3.facturarea ratei lunare de leasing către utilizator:

4111	=	%	/	8.330.000 lei
Clienți		706 *		
		Venituri din redevențe,		7.000.000 lei
		locații de gestiune și chirii		
		4427		
		TVA colectată		1.330.000 lei

*se poate detalia contul 706 pe conturi analitice: 706.1"Venituri din redevențe -amortizarea imobilizărilor" și 706.2"Venituri din redevențe-marja de profit" .

1.1.4.înregistrarea amortizării lunare pentru utilajul ce face obiectul contractului de leasing:

- calculul amortizării lunare:

194.000.000 lei / 4 ani / 12 luni= 4.000.000 lei / lună

Scanned with OKEN Scanner

6811	=	2813	/	4.000.000 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor		

1.1.5.dacă la sfârșitul contractului de leasing se optează pentru cumpărarea utilajului la valoarea reziduală, se fac înregistrările:

- înregistrarea vânzării utilajului către utilizator:

461	=	%	/	114.240.000 lei
Debitori diverși		7583		
		Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital		96.000.000 lei
		4427		
		TVA colectată		18.240.000 lei

și concomitent

- scoaterea din evidență a utilajului vândut:
- calculul amortizării înregistrate până la momentul vânzării:

4.000.000 lei/lună x 2 ani x 12 luni = 96.000.000 lei

%	=	2131	/	192.000.000 lei
2813		Echipamente tehnologice		
Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor				96.000.000 lei
6583				
Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital				96.000.000 lei

1.2.în contabilitatea locatarului(utilizatorului):

1.2.1.înregistrarea în afara bilanțului a ratelor de plătit aferente contractului de leasing:

- calculul ratelor de plătit: 7.000.000 lei x 24 luni = 168.000.000 lei

în debitul lui 8036"	Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate"		/	168.000.000 lei

1.2.2.înregistrarea în fiecare lună a facturii primite aferente ratei de achitat:

%	=	401	/	8.330.000 lei
612*		Furnizori		
Cheltuieli cu redevențele, locatiile de gestiune și chiriile				7.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				1.330.000 lei

*se poate detalia contul 612 pe conturi analitice: 612.1"Cheltuieli cu redevențe -amortizarea imobilizărilor" și 612.2"Cheltuieli cu redevențe-marja de profit a locatorului".

Scanned with OKEN Scanner

1.2.3.concomitent se face înregistrarea în afara bilanțului:

în creditul lui 8036"Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate"			/	7.000.000 lei

- soldul creditor al contului 8036 arată suma rămasă de plată în cadrul contractului de leasing.

1.2.4.plata facturii primite de la locator din disponibilul din casierie:

401	=	**5131**	/	8.330.000 lei
Furnizori		Casa în lei		

1.2.5.dacă la sfârșitul contractului de leasing se optează pentru cumpărarea utilajului la valoarea reziduală, se face înregistrarea:

%	=	**404**	/	114.240.000 lei
2131		Furnizori de imobilizări		
Echipamente tehnologice				96.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				18.240.000 lei

3.3.2 CONTABILITATEA OPERAȚIILOR PRIVIND LEASINGUL FINANCIAR

În cazul unui leasing financiar, locatorul transmite în mare măsură locatarului riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate, deși acest drept rămâne locatorului pe perioada contractului.

Locatarul înregistrează intrarea bunului în patrimoniu în corespondență cu constituirea unei obligații către locator, obligație ce se încadrează în categoria altor împrumuturi și datorii asimilate.La expirarea contractului de leasing, dreptul de proprietate asupra bunului este transferat locatarului prin întocmirea contractului de vânzare-cumpărare și facturarea ultimei rate.

Locatarul (utilizatorul) înregistrează valoarea ratelor de plătit pentru bunurile luate în leasing în debitul contului în afara bilanțului **8036** "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate".Pe măsura plății ratelor, contul se creditează, soldul său reflectând valoarea ratelor rămase de plată.

Amortizarea bunului se face de către locatar(utilizator), valoarea acesteia plus dobânda plătită locatorului fiind deductibilă fiscal pentru locatar.

Exemple:

1.O societate comercială rezidentă încheie un contract de leasing financiar cu o societate de leasing nerezidentă, pentru un autoturism.Valoarea autoturismului este de 27.600 euro, plătibili în rate lunare egale pe o perioadă de 2 ani, valoarea reziduală rămasă fiind de 6.000 euro.Rata lunară este în valoare de 1.000 euro, din care 900 euro reprezintă amortizarea autoturismului, iar 100 euro dobânda încasată de societatea de leasing.

Se mai cunosc următoarele date:

- impozitul pe veniturile nerezidenților -10%;
- taxa vamală - 5%;
- taxa pe valoarea adăugată - 19%;
- cursul euro la data încheierii contractului - 30.000 lei / 1 euro;

Scanned with OKEN Scanner

- cursul euro la data plății primei rate - 31.000 lei / 1 euro;
- valoarea dobânzii plătite pe durata contractului –2.400 euro;
- cursul euro la data plății ratei reziduale – 35.000 lei / euro.

1.1.înregistrarea intrării în patrimoniu a autoturismului:
- calculul valorii de intrare și a dobânzii aferente contractului:
27.600 euro x 30.000 lei / euro = 828.000.000 lei
2.400 euro x 30.000 lei / euro = 72.000.000 lei

2133 Mijloace de transport	=	**167** Alte împrumuturi și datorii asimilate	/	828.000.000 lei
471 Cheltuieli înregistrate în avans	=	**1687** Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate	/	72.000.000 lei

1.2.se debitează contul 8036"Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate" cu valoarea ratelor de plată:

8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate"			/	900.000.000 lei

1.3.se înregistrează achitarea primei rate pe baza facturii emise de locator:
1.000 euro x 31.000 lei / euro = 31.000.000 lei

%	=	**404** Furnizori de imobilizări	/	31.000.000 lei
167 Alte împrumuturi și datorii asimilate		(900 euro x 30.000 lei / euro)		27.000.000 lei
1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate		(100 euro x 30.000 lei / euro)		3.000.000 lei
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar		[1.000 euro x (31.000-30.000)]		1.000.000 lei

- înregistrarea dobânzii aferente primei rate:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	**471** Cheltuieli înregistrate în avans	/	3.000.000 lei

- înregistrarea impozitului pe veniturile persoanelor nere. idente*:

404 Furnizori de imobilizări	=	**446** Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	/	310.000 lei

(100 euro x 10% x 31.000 lei / euro) = 310.000 lei

*dacă impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente se achită ulterior facturii, la alt curs, atunci acesta se va înregistra la cursul din data plății efective.

Scanned with OKEN Scanner

- plata prin bancă a furnizorului:

%	=	5121	/	31.000.000 lei
404				
Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci în lei		30.690.000 lei
446				
Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate				310.000 lei

- înregistrarea în creditul contului 8036 a ratei plătite ținând seama de cursul valutar de la înregistrarea contractului de leasing:

	8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate"	/	30.000.000 lei

1.4.plata TVA-ului aferent primei rate achitate:

4426	=	5121	/	5.890.000 lei
TVA deductibilă (1.000 euro x 19% x 31.000 lei / euro)		Conturi la bănci în lei		

1.5.la sfârșitul contractului se plătește ultima rată formată din valoarea reziduală de 6.000 euro:

%	=	404	/	210.000.000 lei
167		Furnizori de imobilizări		
Alte împrumuturi și datorii asimilate		(6.000 euro x 30.000 lei / euro)		180.000.000 lei
665				
Cheltuieli din diferențe de curs valutar		[6.000 euro x (35.000-30.000)]		30.000.000 lei

- înregistrarea în creditul contului 8036 a valorii reziduale plătite:

	8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate"	/	180.000.000 lei

1.6.înregistrarea și plata taxei vamale calculate la valoarea reziduală:

- calculul taxei vamale:

6.000 euro x 5% x 35.000 lei / euro = 10.500.000 lei

2133	=	446	/	10.500.000 lei
Mijloace fixe		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		

- plata taxei vamale:

446	=	5121	/	10.500.000 lei
Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		Conturi la bănci în lei		

1.7.înregistrarea plății TVA-ului calculat la valoarea reziduală:

- calculul TVA-ului:

6.000 euro x 19% x 35.000 lei / euro = 39.900.000 lei

4426	=	5121	/	39.900.000 lei
TVA deductibilă		Conturi la bănci în lei		

Scanned with OKEN Scanner

1.8.plata furnizorului prin virament bancar:

404	=	5121	/	210.000.000 lei
Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci în lei		

3.4 CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE

Imobilizările financiare sunt formate din titluri de participare, interese de participare și creanțe imobilizate.Titlurile de participare sunt reprezentate de acțiuni și alte titluri cu venit variabil, contabilizate cu ajutorul conturilor:

261 "Titluri de participare deținute la filiale din cadrul grupului" și 262 "Titluri de participare deținute la societăți din afara grupului", conturi care țin evidența titlurilor de participare dobândite prin achiziție sau aport la capitalul social al filialelor sau al societăților din afara grupului.

Interesele de participare sunt drepturi deținute în capitalul altei societăți, pe termen lung, fiind reprezentate prin conturile 263 "Imobilizări financiare sub formă de interese de participare" și 265 "Alte titluri imobilizate", conturi care reflectă valoarea acțiunilor sau părților sociale dobândite prin achiziție sau aport, pentru o perioadă îndelungată, în scopul realizării unor venituri financiare .

Creanțele imobilizate- contul "267" sunt detaliate pe conturi sintetice de gradul II astfel:

- 2671 "Sume datorate de filiale";
- 2672 "Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale";
- 2673 "Împrumuturi acordate pe termen lung";
- 2674 "Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung";
- 2675 "Creanțe legate de interesele de participare"
- 2676 "Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare";
- 2677 "Acțiuni proprii-active imobilizate";
- 2678 "Alte creanțe imobilizate"
- 2679 "Dobânda aferentă altor creanțe imobilizate".

Aceste conturi de activ sunt completate și cu două conturi de pasiv: contul 269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări corporale", care urmărește datoriile ce mai sunt de achitat pentru imobilizările financiare achiziționate și 296 "Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare", care reflectă valoarea deprecierilor înregistrate de imobilizările financiare .

Exemple:

1.Se achiziționează 5.000 acțiuni ale unei societăți din afara grupului, acțiuni care au o valoare nominală de 10.000 lei / acțiune, plătindu-se 70% din valoare la realizarea tranzacției, iar restul de 30% în 30 de zile .Tranzacția se efectuează prin intemediul unei societăți de valori mobiliare, al cărei comision de 2% este plătit după efectuarea operațiunii de cumpărare a acțiunilor, din contul bancar.

Scanned with OKEN Scanner

1.1.înregistrarea achiziționării titlurilor de participare:

262	=	%	/	50.000.000 lei
Titluri de participare deținute la societăți din afara grupului		**5121** Conturi la bănci în lei		35.000.000 lei
		269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare		15.000.000 lei

1.2.plata ulterioară a părții de 30% din valoarea acțiunilor cumpărate:

269	=	**5121**	/	15.000.000 lei
Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare		Conturi la bănci în lei		

1.3.plata comisionului către societatea de valori mobiliare:

622	=	**5121**	/	1.000.000 lei
Cheltuieli privind comisioanele și onorariile		Conturi la bănci în lei		

2.Se acordă un împrumut pe termen de 2 ani unei filiale, în sumă de 20.000.000 lei cu dobândă de 10% pe an.În primul an se plătește rata de 10.000.000 lei, iar dobânda în sumă de 2.000.000 lei se achită exercițiul următor împreună cu rata a doua a împrumutului și cu dobânda aferentă.

2.1.acordarea împrumutului către filială:

2671	=	**5121**	/	20.000.000 lei
Sume datorate de filiale		Conturi la bănci în lei		

2.2.încasarea ratei de la filială și înregistrarea dobânzii datorate de aceasta în exercițiul N:

5121	=	**2671**	/	10.000.000 lei
Conturi la bănci în lei		Sume datorate de filiale		
2672	=	**763**	/	2.000.000 lei
Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale		Venituri din creanțe imobilizate		

2.3.încasarea în exercițiul N+1 a ratei a doua împeună cu dobânda aferentă exercițiului N+1 în sumă de 1.000.000 lei și a celei aferente exercițiului N în sumă de 2.000.000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

5121	=	%	/
Conturi la bănci în lei		2671	
		Sume datorate de filiale	10.000.000 lei
		763	
		Venituri din creanțe imobilizate	1.000.000 lei
		2672	
		Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale	2.000.000 lei

3.O societate comercială deține 1.000 acțiuni la o valoare contabilă de 30.000 lei / acțiune.La inventarierea anuală se constată că valoarea actuală a unei acțiuni a scăzut la 28.000 lei / acțiune și se constituie un provizion pentru deprecierea imobilizărilor financiare.

3.1.înregistrarea provizionului:
- calculul mărimii provizionului:
1.000 acțiuni x (30.000 –28.000) lei / acțiune = 2.000.000 lei

6863	=	296	/
Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor financiare		Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	2.000.000 lei

3.5 REGIMURI DE AMORTIZARE A IMOBILIZĂRILOR

Amortizarea reprezintă deprecierea ireversibilă a imobilizărilor, ca urmare a acțiunii factorilor naturali și a uzurii morale apărute în cadrul utilizării lor în procesele economice.

Amortizarea se calculează asupra majorității imobilizărilor corporale și necorporale (cu excepția imobilizărilor de natura terenurilor, lacurilor, bălților și fondului comercial), prin includerea în cheltuielile fiecărui exercițiu a unei cote-părți din valoarea de înregistrare a imobilizărilor.Această înregistrare a cheltuielilor cu amortizarea permite unității refacerea în timp a capitalului investit în imobilizări, constituind o resursă la dispoziția unității pentru înlocuirea imobilizărilor depreciate.Se mai supun amortizării și investițiile făcute la mijloacele fixe luate cu chirie, investițiile făcute pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali sau pentru modernizarea mijloacelor fixe, investițiile făcute pentru amenajarea mijloacelor fixe incluse în categoria "Terenuri", investițiile puse în funcțiune parțial care nu sunt înregistrate ca mijloace fixe.

Recuperarea valorii mijloacelor fixe se face în cadrul duratelor normale de utilizare stabilite în "Catalogul privind aprobarea clasificației și a duratelor normale de funcționare a mijloacelor fixe" (H.G.964/1998).

Amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare asupra valorii de intrare(costul de achiziție, de producție, valoarea de aport, valoarea actuală pentru bunurile dobândite cu titlu gratuit) sau asupra valorii rămase actualizate.

Scanned with OKEN Scanner

Cota de amortizare se calculează după formula:

$$CA = \frac{100}{\text{Durata normală de utilizare din catalog (ani)}}$$

Valoarea rămasă actualizată se determină prin scăderea amortizării actualizate din valoarea de intrare actualizată, în momentul efectuării reevaluărilor .

Regimurile de amortizare admise de reglementările românești în domeniu sunt:amortizarea liniară, amortizare degresivă și amortizarea accelerată.

Amortizarea liniară constă în includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, calculate proporțional cu durata normală de funcționare a imobilizării.

Amortizarea liniară anuală(ALA), care se include în cheltuielile unui exercițiu, se calculează prin aplicarea cotei de amortizare(CA) la valoarea de intrare(Vi):

$$ALA=CA \times Vi$$

În cazul în care mijlocul fix funcționează doar o parte a unui exercițiu financiar ALA se calculează în raport cu numărul de luni de funcționare:

$$ALA = CA \times Vi \times Nr.luni\ funcționare / 12$$

Amortizarea liniară este singurul regim de amortizare care se poate folosi în cazul imobilizărilor cuprinse în categoria "Construcții", iar pentru celelalte tipuri de imobilizări acest regim se aprobă de către consiliul de administrație al unității, sau de către responsabilul cu gestiunea patrimoniului, la data punerii în funcțiune.

Exemplu:

Se achiziționează un mijloc de transport în data de 24.06.2002, cu o valoare de intrare de 25.000.000 lei +TVA19%, având o durată normală de funcționare de 5 ani.

- se calculează cota de amortizare:

CA = 100 / 5 = 20%

Se întocmește un tablou de amortizare a mijlocului fix:

Anul	Mod de calcul al amortizării	Amortizarea liniară anuală	Valoarea rămasă de amortizat
1	25.000.000x20% x 6/12	2.500.000 lei	22.500.000 lei
2	25.000.000x 20%	5.000.000 lei	17.500.000 lei
3	25.000.000x 20%	5.000.000 lei	12.500.000 lei
4	25.000.000x 20%	5.000.000 lei	7.500.000 lei
5	25.000.000x 20%	5.000.000 lei	2.500.000 lei
6	25.000.000x20% x 6/12	2.500.000 lei	0 lei

Amortizarea degresivă constă în includerea în cheltuielile de amortizare din primii ani a unor sume variabile, mai mari decât în cazul amortizării liniare.

Astfel, amortizarea liniară se multiplică cu anumiți coeficienți, în funcție de durata normală de utilizare a mijlocului fix:

- pentru mijloacele fixe cu durata normală de utilizare cuprinsă între 2 și 5 ani, coeficientul de multiplicare este 1, 5;
- pentru mijloacele fixe cu durata normală de utilizare cuprinsă între 6 și 10 ani, coeficientul de multiplicare este 2;
- pentru mijloacele fixe cu durata normală de utilizare mai mare de 10 ani, coeficientul de multiplicare este 2, 5.

Scanned with OKEN Scanner

Regimul amortizării degresive se poate aplica în două variante:

a.) fără influența uzurii morale - AD1;

b.) cu influența uzurii morale - AD2.

a.) *Regimul amortizării degresive fără influența uzurii morale* –AD1 constă în aplicarea la valoarea de intrare a mijlocului fix a coeficientului corespunzător, în funcție de durata normală de utilizare, în primul an de funcționare.

În anii următori se aplică aceeași cotă de amortizare degresivă, până când amortizarea anuală calculată este egală cu valoarea amortizării calculată liniar, sau mai mică decât această valoare, moment din care se aplică metoda amortizării liniare până la expirarea duratei normale de funcționare.

Exemplu:

Se achiziționează un mijloc de transport în data de 24.06.2002, cu o valoare de intrare de 25.000.000 lei +TVA 19%, având o durată normală de funcționare de 5 ani.

- se calculează cota de amortizare degresivă – AD1:

CA = 100 / 5 = 20%x 1, 5= 30%

Se întocmește un tablou de amortizare a mijlocului fix:

An.	Mod de calcul al amortizării	Amortizarea anuală	Valoarea rămasă de amortizat
1	25.000.000x30% x 6/12	3.750.000 lei	21.250.000 lei
2	21.250.000x 30%	6.375.000 lei	14.875.000 lei
3	14.875.000x 30%	4.462.500 lei	10.412.500 lei
4	10.412.500x 30% <10.412.500/2, 5	4.165.000 lei	6.247.500 lei
5		4.165.000 lei	2.082.500 lei
6		2.082.500 lei	0 lei

- se constată că în exercițiul N+3, amortizarea anuală liniară pentru valoarea rămasă de recuperat (10.412.500: 2,5 ani) =4.165.000 lei este mai mare decât amortizarea calculată degresiv- AD1 (10.412.500 x 30%) =3.123.750 lei.

b.) Regimul amortizării degresive cu influența uzurii morale-AD2 presupune amortizarea mijloacelor fixe într-o perioadă de timp mai mică decât durata normală de utilizare, diferența exprimată în ani întregi fiind influența uzurii morale.Calculul cotelor de amortizare pe tipuri de regim de amortizare- liniară sau degresivă este stabilit în Anexa 1 la"Normele metodologice de aplicare a Legii 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale"(H.G.909/1997).

Exemplu:

Se achiziționează la 22.12.2002 un utilaj în valoare de 10.000.000 lei, a cărui durată normală de funcționare este de 9 ani.Consililul de administrație al unității hotărăște amortizarea degresivă a utilajului, cu influența uzurii morale, începând cu luna ianuarie a anului următor.

Scanned with OKEN Scanner

-se calculează cota de amortizare degresivă:

CAD = (100 / 9) x 2= 22.2%

-folosind cota de amortizare degresivă se calculează perioada în care va fi aplicat regimul de amortizare liniară(PALA) prin formula:

PALA= 100 / CAD

PALA = 100 / 22.2 = 4 ani

- perioada în care se realizează amortizarea integrală a mijlocului fix(PA) se determină prin scăderea din durata normală de funcționare(DN) a perioadei în care se aplică amortizarea liniară calculată pe baza cotei de amortizare degresivă(PALA):

PA=DN-PALA

PA=9 – 4 = 5 ani

- rezultă că mijlocul fix va fi amortizat degresiv 1 an, liniar 4 ani, iar pentru următorii 4 ani nu se va mai înregistra amortizare, recuperarea valorii de intrare a mijlocului fix fiind făcută integral în primii 5 ani de funcționare.

Se întocmește tabloul de amortizare a mijlocului fix:

Anul	Mod de calcul al amortizării	Amortizarea anuală	Valoarea rămasă de amortizat
1	10.000.000x22.2%	2.220.000 lei	7.780.000 lei
2	7.780.000 / 4 ani	1.945.000 lei	5.835.000 lei
3	7.780.000 / 4 ani	1.945.000 lei	3.890.000 lei
4	7.780.000 / 4 ani	1.945.000 lei	1.945.000 lei
5	7.780.000 / 4 ani	1.945.000 lei	0 lei
6		0 lei	0 lei
7		0 lei	0 lei
8		0 lei	0 lei
9		0 lei	0 lei

Amortizarea accelerată constă în includerea în cheltuielile de amortizare înregistrate în primul an de funcționare a mijlocului fix a 50% din valoarea de intrare a acestuia.Pentru perioada rămasă, conform duratei normale de utilizare, se calculează amortizare liniară la restul de 50 % din valoarea de intrare a mijlocului fix.

Conform Legii 414/2002 privind impozitul pe profit și a instrucțiunilor de aplicare a acesteia, se poate aplica regimul amortizării accelerate și fără aprobarea organului fiscal teritorial pentru echipamentele tehnologice, respectiv mașini, utilaje și instalații de lucru, computere și echipamente periferice puse în funcțiune după data de 01.07.2002, precum și pentru brevetele de invenție, de la data aplicării acestora de către contribuabil.

Contribuabilii care nu optează pentru utilizarea regimului amortizării accelerate pentru imobilizările specificate anterior, pot deduce cheltuieli suplimentare de amortizare reprezentând 20% din valoarea acestora.Valoarea rămasă de recuperat în perioada normală de funcționare a imobilizării se determină după scăderea din valoarea de intrare a acesteia a sumei egale cu deducerea de 20%.

Pentru aplicarea acestei facilități, unitatea este obligată să țină o evidență extracontabilă de calcul a amortizării deductibile fiscal, iar în contabilitate se va înregistra amortizarea liniară, care nu va fi luată în calcul la determinarea profitului impozabil.

De exemplu, pentru un utilaj în valoare de 30.000.000 lei, amortizabil în 5 ani, se va înregistra în contabilitate, lunar, o amortizare în sumă de 500.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Extracontabil se vor înregistra cheltuieli suplimentare de amortizare în valoare de 6.000.000 lei(30.000.000 lei x 20%) în luna în care se pune în funcțiune mijlocul fix, iar din luna următoare, pentru următoarele 60 de luni, cât reprezintă durata normală de funcționare a mijlocului fix, se va lua în calcul, pentru determinarea profitului impozabil, o sumă de 400.000 lei / lună [(30.000.000 – 6.000.000): 60 luni].

Exemplu:

Se achiziționează la 22.12.2002 un utilaj în valoare de 10.000.000 lei, a cărui durată normală de funcționare este de 9 ani.Consililul de administrație al unității hotărăște amortizarea accelerată a utilajului, începând cu luna ianuarie a anului următor.

Anul	Mod de calcul al amortizării	Amortizarea anuală	Valoarea rămasă de amortizat
1	10.000.000 x 50%	5.000.000 lei	5.000.000 lei
2	5.000.000 / 8 ani	625.000 lei	4.375.000 lei
3	5.000.000 / 8 ani	625.000 lei	3.750.000 lei
4	5.000.000 / 8 ani	625.000 lei	3.125.000 lei
5	5.000.000 / 8 ani	625.000 lei	2.500.000 lei
6	5.000.000 / 8 ani	625.000 lei	1.875.000 lei
7	5.000.000 / 8 ani	625.000 lei	1.250.000 lei
8	5.000.000 / 8 ani	625.000 lei	625.000 lei
9	5.000.000 / 8 ani	625.000 lei	0 lei

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 4.
CONTABILITATEA STOCURILOR

Stocurile reprezintă o componentă a activelor circulante ale unei societăți comerciale, care sunt deținute în scopul vânzării sau pentru procesul de producție sau prestarea de servicii.

Evidența stocurilor se organizează pe gestiuni de stocuri, prin intermediul cărora să se poată identifică fiecare categorie de stocuri deținute de unitate, atât valoric cât și cantitativ.

Documentul de evidență a stocurilor este fișa de magazie, care se întocmește pentru fiecare element al stocurilor și care ține evidența intrărilor, ieșirilor și stocurilor existente în unitate la un moment dat.

Intrările în fișa de magazie sunt făcute pe baza notei de recepție și constatare de diferențe, care este documentul justificativ pentru înregistrarea intrărilor de bunuri, iar ieșirile sunt operate pe baza bonului de consum, care este documentul justificativ pentru înregistrarea ieșirilor de bunuri.

La data intrării în unitate stocurile sunt evaluate și înregistrate în evidența contabilă la prețul de achiziție, la costul de producție, la valoarea de aport sau bunurile obținute cu titlu gratuit la valoarea justă (sau de piață), după caz.

La ieșirea din gestiune, stocurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din metodele de evaluare menționate în primul capitol, și anume:

- metoda primul intrat – primul ieșit (FIFO);
- metoda ultimul intrat – primul ieșit (LIFO);
- metoda costului mediu ponderat.

Contabilitatea stocurilor se poate ține cantitativ- valoric sau numai valoric, prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.

Inventarul permanent presupune înregistrarea în contabilitate a tuturor intrărilor și ieșirilor, cunoscând, astfel, stocul în orice moment, atât cantitativ cât și valoric.

Inventarul intermitent presupune ca în debitul conturilor de evidență a stocurilor să se înregistreze doar stocurile de la sfârșitul perioadei, determinate pe baza inventarierii.În acest caz, ieșirile de stocuri se determină ca diferență între soldul precedent plus intrările din perioadă, minus stocul final determinat pe baza inventarierii, la sfârșitul fiecărei perioade.

Evidența stocurilor se ține cu ajutorul clasei 3 "Conturi de stocuri și producție în curs de execuție", detaliată pe grupe astfel:

- grupa 30 "Stocuri de materii prime și materiale"este reprezentată de conturi sintetice de gradul I, conturi de activ, care țin evidența materiilor prime, a materialelor consumabile și a materialelor de natura obiectelor de inventar;
- grupa 33 "Producția în curs de execuție"este reprezentată de conturi sintetice de gradul I, conturi de activ, care țin evidența produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție;
- grupa 34 "Produse"este reprezentată de conturi sintetice de gradul I, conturi de activ, care țin evidența semifabricatelor, produselor finite și reziduale;
- grupa 35 "Stocuri aflate la terți"este reprezentată de conturi sintetice de gradul I, conturi de activ, care țin evidența materiilor și materialelor aflate la terți, a produselor finite, mărfurilor, ambalajelor și a animalelor aflate la terți;
- grupa 36 "Animale"ține evidența animalelor și păsărilor, care pot fi crescute pentru producție, reproducție, sau pot fi puse la îngrașat pentru a fi valorificate;

Scanned with OKEN Scanner

- grupa 37 "Mărfuri"ține evidența bunurilor cumpărate pentru a fi revândute;
- grupa 38 "Ambalaje"ține evidența existenței și mișcării stocurilor de ambalaje;

4.1 CONTABILITATEA STOCURILOR DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE

Stocurile de materii prime și materiale sunt cuprinse în grupa 30, grupă care este structurată pe următoarele conturi sintetice de gradul I: 301 "Materii prime", 302 "Materiale consumabile", 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar", conturi de activ și 308 "Diferențe de preț la materii prime și materiale", cont bifuncțional.

Contul 302 "Materiale consumabile"este detaliat pe mai multe conturi sintetice de gradul II, astfel: 3021 "Materiale auxiliare", 3022 "Combustibili", 3023 "Materiale pentru ambalat", 3024 "Piese de schimb", 3025 "Semințe și materiale pentru plantat", 3026 "Furaje" și 3028 "Alte materiale consumabile".

Contul 308 "Diferențe la materii prime și materiale" este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile și a materialelor de natura obiectelor de inventar, în cazul folosirii prețului de înregistrare standard (prestabilit).

Pentru contabilizarea stocurilor de materii prime și materiale se mai utilizează și conturi de pasiv, conturi care rectifică valoarea de înregistrare a materiilor prime și materialelor, în cazul constatării unor deprecieri, astfel:contul sintetic de gradul I-391 "Provizioane pentru deprecierea materiilor prime" și contul sintetic de gradul I-392 "Provizioane pentru deprecierea materialelor ", cont care este detaliat pe două conturi sintetice de gradul II - 3921 "Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile" și 3922 "Provizioane pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar".

Materiile prime sunt acele bunuri care participă direct la procesul de producție și se regăsesc în produsul final, în starea inițială sau transformate.

Materialele consumabile sunt bunuri care participă la procesul de producție, însă fără a se regăsi în produsul finit.

Exemple:

1.O societate comercială prezintă următoarele date legate de stocurile de materii prime:

- stoc inițial de materii prime la începutul lunii – 30.000.000 lei;

- cumpărări de materii prime pe parcursul lunii, înregistrate la preț de achiziție, în sumă de 50.000.000 lei + TVA plătite din disponibilul din contul bancar;

- stoc final la sfârșitul lunii – 20.000.000 lei.

Se calculează consumul de materii prime, utilizându-se atât metoda inventarului permanent, cât și intermitent.

- în cazul inventarului permanent:

1.1.se înregistrează achiziția de materii prime:

%	=	401	/	59.500.000 lei
301		Furnizori		
Materii prime				50.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				9.500.000 lei

1.2.plata furnizorului din disponibilul din contul bancar:

401	=	**5121**	/	59.500.000 lei
Furnizori		Conturi la bănci în lei		

1.3.se calculează consumul de materii prime, la preț de achiziție și se înregistrează:

- calculul consumului de materii prime:

consum=sold inițial + intrări – sold final

= > 30.000.000+ 50.000.000 – 20.000.000= 60.000.000 lei

601	=	**301**	/	60.000.000 lei
Cheltuieli cu materiile prime		Materii prime		

- în cazul inventarului intermitent:

1.4.se înregistrează stocul inițial de la începutul lunii pe cheltuieli:

601	=	**301**	/	30.000.000 lei
Cheltuieli cu materiile prime		Materii prime		

1.5.se înregistrează achiziția de materii prime:

%	=	**401**	/	59.500.000 lei
601		Furnizori		
Cheltuieli cu materiile prime				50.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				9.500.000 lei

1.6.se înregistrează stocul final al perioadei, stabilit cu ocazia inventarierii:

301	=	**601**	/	20.000.000 lei
Materii prime		Cheltuieli cu materiile prime		

2.O societate comercială cu profilul de activitate brutărie, avea la 01.06.N un stoc de 300 kg făină, la preț de înregistrare 7.000 lei / kg.În cursul lunii se aprovizionează cu făină, prețuri fără TVA, astfel:

- în data de 12.06.N cu 200 kg făină la preț de înregistrare 7.100 lei / kg,

- în data de 20.06.N cu 150 kg făină la preț de înregistrare 7.150 lei / kg și

- în data de 27.06.N cu 50 kg făină la preț de înregistrare 7.050 lei / kg.

Se descarcă gestiunea în data de 30.06.N cu consumul de făină din cursul lunii – 550 kg, folosindu-se metoda de evaluare a stocurilor FIFO și metoda inventarului permanent.

Scanned with OKEN Scanner

2.1.înregistrarea achizițiilor făcute în cursul lunii:

301 = (7.100 x 200)+(7.150 x 150)+(7.050 x 50)
= 1.420.000+1.072.500+352.500
= 2.845.000 lei

%	=	**401**	/	3.385.550 lei
301		Furnizori		
Materii prime				2.845.000 lei
4426				
TVA deductibilă				540.550 lei

2.2.calculul și înregistrarea consumului de făină:

DATA	MIȘCĂRI			STOCURI		
	Cant.	Preț	Valoare	Cant.	Preț	Valoare
01.06.N	300	7.000	2.100.000	300	7.000	2.100.000
12.06.N	200	7.100	1.420.000	300+	7.000	2.100.000
				200	7.100	1.420.000
				500		3.520.000
20.06.N	150	7.150	1.072.500	300+	7.000	2.100.000
				200	7.100	1.420.000
				150	7.150	1.072.500
				650		4.592.500
27.06.N	50	7.050	352.500	300+	7.000	2.100.000
				200	7.100	1.420.000
				150	7.150	1.072.500
				50	7.050	352.500
				700		4.945.000
30.06.N	-300	7.000	-2.100.000	100	7.150	715.000
	-200	7.100	-1.420.000	50	7.050	352.500
	- 50	7.150	-357.500	150		1.067.500
	-550		-3.877.500			

601	=	**301**	/	3.877.500 lei
Cheltuieli cu materiile prime		Materii prime		

3.Se achiziționează de la furnizori materii prime în valoare de 2.400.000 lei (plus TVA 19%) și obiecte de inventar în valoare de 3.400.000 lei (plus TVA 19%).Obiectele de inventar sosesc cu un aviz, iar facturarea lor se face ulterior.

3.1.recepția materiilor prime:

%	=	**401**	/	2.856.000 lei
301		Furnizori		
Materii prime				2.400.000 lei
4426				
TVA deductibilă				456.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

3.2.recepția obiectelor de inventar primite fără factură:

%	=	408	/	4.046.000 lei
303		Furnizori-facturi nesosite		3.400.000 lei
Materiale de natura obiectelor de inventar				
4428				646.000 lei
TVA neexigibilă				

3.3.la primirea facturii se fac înregistrările:

408	=	401	/	4.046.000 lei
Furnizori-facturi nesosite		Furnizori		
4426	=	4428	/	646.000 lei
Tva deductibilă		TVA neexigibilă		

4.O societate de transport se aprovizionează în cursul lunii cu 2.000 litri motorină la preț de achiziție de 20.000 lei / litru(plus TVA 19%).Stocul inițial de la începutul lunii este de 300 litri de motorină, înregistrat la preț standard de 18.000 lei / litru.Soldul inițial al contului 308"Diferențe de preț la materii prime și materiale" este debitor, în sumă de 140.000 lei.Se consumă pe parcursul lunii 2.200 litri de motorină.Să se calculeze soldurile de la sfârșitul lunii pentru conturile 3022"Combustibili" și 308"Diferențe de preț la materii prime și materiale".

4.1.se înregistrează achiziția motorinei în cursul lunii, la preț standard de înregistrare de 18.000 lei / litru:

%	=	401	/	47.600.000 lei
3022		Furnizori		
Combustibili				36.000.000 lei
308				
Diferențe de preț la materii prime și materiale				4.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				7.600.000 lei

4.2.se înregistrează consumul de motorină din cursul lunii, la preț standard de înregistrare:

6022	=	3022	/	39.600.000 lei
Cheltuieli privind combustibilul		Combustibili		

4.3.se calculează și se repartizează diferențele de preț aferente consumului:

- se calculează coeficientul de repartizare:

$$K = \frac{Si\ 308 + Rd\ 308}{Si\ 3022 + Rd\ 3022} \times 100$$

Unde:
Si 308 = sold inițial al contului 308
Rd 308 = rulaj debitor al contului 308
Si 3022 = sold inițial al contului 3022
Rd 3022 = rulaj debitor al contului 3022

$$K = \frac{140.000 + 4.000.000}{5.400.000+36.000.000} \times 100 = \frac{4.140.000}{41.400.000} \times 100 = 10\ \%$$

- se calculează diferențele de preț aferente consumului:
39.600.000 X 10% = 3.960.000 lei

6022	=	308 /	3.960.000 lei
Cheltuieli privind combustibilul		Diferențe de preț la materii prime și materiale	

4.4.se calculează soldurile finale pentru conturile 3022 "Combustibili" și 308 "Diferențe de preț la materii prime și materiale".

Sold final debitor"3022"=sold inițial + intrări – ieșiri
= 5.400.000 + 36.000.000 – 39.600.000 =1.800.000 lei
(reprezentând 100 litri X 18.000 lei / litru –preț standard)

Sold final debitor"308"=sold inițial + intrări – ieșiri
=140.000 + 4.000.000 – 3.960.000 = 180.000 lei
(reprezentând 1.800.000 X 10% – Conturi la bănci în lei diferențe față de prețul standard de înregistrare).

4.2 CONTABILITATEA PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

Producția în curs de execuție este reprezentată de produsele sau lucrările neterminate la sfârșitul perioadei de gestiune(lună, trimestru, exercițiu financiar).

Contabilitatea producției în curs este organizată cu ajutorul conturilor de activ 331 "Produse în curs de execuție" și 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție".Dacă la inventarierea anuală se estimează că va interveni o depreciere asupra producției sau lucrărilor în curs, se vor înregistra provizioane pentru depreciere, folosindu-se în acest scop contul 393 "Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție".

Exemplu:

1.La sfârșitul exercițiului financiar N, pe baza inventarului efectuat, se constată un cost de producție în sumă de 10.000.000 lei pentru lucrări aflate în curs de execuție.Se consideră necesară constituirea unui provizion pentru depreciere în sumă de 200.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

1.1.înregistrarea în evidența contabilă a lucrărilor nefinalizate:

332 Lucrări și servicii în curs de execuție	=	711 Variația stocurilor	/	10.000.000 lei

1.2.constituirea provizionului pentru depreciere:

6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	=	393 Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție	/	200.000 lei

1.3.la începutul exercițiului următor N+1, se scot din evidență lucrările în curs de execuție, urmând a se înregistra lucrările finalizate:

711 Variația stocurilor	=	332 Lucrări și servicii în curs de execuție	/	10.000.000 lei

1.4.după finalizarea și vânzarea lucrărilor, se anulează provizionul pentru depreciere, a cărui existență nu se mai justifică:

393 Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție	=	7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante	/	200.000 lei

4.3 CONTABILITATEA PRODUSELOR

Activitatea societăților comerciale cu obiect de activitate producția de diverse bunuri, este redată cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul I, conturi de activ: **341**"Semifabricate", **345**"Produse finite" și **346** "Produse reziduale".Pe lângă acestea mai întâlnim și contul **348** "Diferențe de preț la produse", care este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a produselor, în cazul folosirii ca preț de înregistrare în contabilitate prețul standard și nu costul de producție, precum și contul de pasiv **394** "Provizioane pentru deprecierea produselor", cont care intervine în cazul în care se constată o depreciere a produselor.

Semifabricatele sunt acele bunuri al căror proces de producție nu s-a terminat, și care urmează să-și continue procesul de producție sau urmează să fie livrate terților în starea tehnologică în care se află.

Produsele finite sunt acele bunuri al căror proces tehnologic s-a terminat, urmând a fi livrate terților, iar produsele reziduale sunt reprezentate de deșeuri, rebuturi sau materiale recuperabile, care urmează să fie livrate terților.

Exemple:

1.Se recepționează 500 produse finite la preț standard de 10.000 lei / bucată, costul de producție fiind de 10.200 lei / bucată și produse reziduale în valoare de 500.000 lei.Se vând 300 bucăți produse finite la preț de vânzare de 16.000 lei / bucată + TVA 19%, iar produsele reziduale se valorifică cu 700.000 lei + TVA 19%.

Scanned with OKEN Scanner

1.1.se înregistrează producția realizată:

%	=	711	/	5.600.000 lei
345		Variația stocurilor		
Produse finite				5.000.000 lei
348				
Diferențe de preț la produse				100.000 lei
346				
Produse reziduale				500.000 lei

1.2.se înregistrează vânzarea produselor finite:

4111	=	%	/	5.712.000 lei
Clienți		701		
		Venituri din vânzarea produselor finite		4.800.000 lei
		4427		
		TVA colectată		912.000 lei

1.3.se înregistrează vânzarea produselor reziduale:

4111	=	%	/	833.000 lei
Clienți		703		
		Venituri din vânzarea produselor reziduale		700.000 lei
		4427		
		TVA colectată		133.000 lei

1.4.se descarcă gestiunea de produsele finite vândute:

711	=	345	/	3.000.000 lei
Variația stocurilor		Produse finite		

1.5.se calculează și se înregistrează diferențele de preț aferente produselor finite vândute:

$$K = \frac{Si\ 348 + Rd\ 348}{Si\ 345 + Rd\ 345} \times 100$$

Unde:
Si 348 = sold inițial al contului 348
Rd 348 = rulaj debitor al contului 348
Si 345 = sold inițial al contului 345
Rd 345 = rulaj debitor al contului 345

$$K = \frac{0 + 100.000}{0 + 5.000.000} \times 100 = \frac{100.000}{5.000.000} \times 100 = 2\ \%$$

- se calculează diferențele de preț aferente vânzărilor:
3.000.000 lei x 2% = 60.000 lei

- se înregistrează diferențele de preț aferente vânzărilor:

711	=	348	/	60.000 lei
Variația stocurilor		Diferențe de preț la produse		

1.6.se descarcă gestiunea de produsele reziduale vândute:

711	=	346	/	500.000 lei
Variația stocurilor		Produse reziduale		

2.O societate comercială produce în cursul unei luni 8 mese de calculator din care pentru uz propriu 5 mese de calculator, la costuri de producție de 1.200.000 lei / masă, iar alte 3 mese de calculator le donează unei școli.

2.1.se recepționează produsele finite:

345	=	711	/	9.600.000 lei
Produse finite		Variația stocurilor		

2.2.se dau în folosință pentru uz propriu cele 5 mese de calculator:

303	=	345	/	6.000.000 lei
Materiale de natura obiectelor de inventar		Produse finite		

2.3.se înregistrează donația către școală:

%	=	%	/	4.284.000 lei
6582		345		
Donații și subvenții acordate		Produse finite		3.600.000 lei
635		4427		
Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		TVA colectată		684.000 lei

3.O unitate cu profil de activitate patiserie, acordă angajaților proprii, în fiecare lună, produse în valoare de 1.000.000 lei, la cost de producție.Venitul în natură se cumulează cu veniturile din salarii, calculându-se și reținându-se toate contribuțiile și impozitul pe venit.

3.1.recepția produselor oferite salariaților:

345	=	711	/	1.000.000 lei
Produse finite		Variația stocurilor		

3.2.înregistrarea venitului în natură pentru salariați:

641	=	421	/	1.000.000 lei
Cheltuieli cu salariile personalului		Personal – salarii datorate		

Scanned with OKEN Scanner

3.3.descărcarea gestiunii de produsele acordate ca venit în natură:*

711	=	345	/	1.000.000 lei
Variația stocurilor		Produse finite		

* veniturile în natură se adaugă la drepturile salariale din luna în care au fost acordate și apoi se calculează și se reține din veniturile salariaților contribuțiile și impozitul aferente sumei cumulate.

4.4 CONTABILITATEA STOCURILOR AFLATE LA TERȚI

Stocurile aflate la terți sunt stocuri care fac parte din patrimoniul unității, însă pentru o perioadă delimitată de timp sunt regăsite în gestiunea altor unități.

Folosirea conturilor de stocuri la terți se face pentru înregistrarea:livrării unor bunuri în consignație la terți pentru vânzare, trimiterii unor stocuri pentru prelucrare, ca mostre pentru prezentarea la diverse expoziții sau expunere spre vânzare în cadrul contractelor de colaborare, primirii de bunuri a căror recepție nu este terminată până la sfârșitul perioadei de gestiune, livrării pentru depozitare temporară în cazul unor spații insuficiente de depozitare, etc.

Toate aceste situații sunt reflectate de conturile aflate în grupa 35, conturi sintetice de gradul I, cu funcție de activ, care au corespondent pentru toate categoriile de stocuri: **351**"Materii prime și materiale aflate la terți", **354** "Produse aflate la terți", **356** "Animale aflate la terți", **357** "Mărfuri aflate la terți" și **358** "Ambalaje aflate la terți".

În cazul în care se constată o depreciere a stocurilor aflate la terți, pentru corectarea valorii acestora se folosește contul de pasiv **395** "Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți".

Exemple:

1.Se predau către terți, pe baza bonului de predare-transfer, materii prime pentru prelucrare în valoare de 6.000.000 lei.Valoarea lucrărilor efectuate de terți se ridică la suma de 1.000.000 lei(plus TVA19).

1.1.se înregistrează predarea către terți a materiilor prime:

351	=	**301**	/	6.000.000 lei
Materii și materiale aflate la terți		Materii prime		

1.2.se înregistrează valoarea lucrărilor efectuate de aceștia:

%	=	**401**	/	1.190.000 lei
301		Furnizori		
Materii prime				1.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				190.000 lei

1.3.se înregistrează întoarcerea materiilor prime prelucrate de la terți:

301	=	**351**	/	6.000.000 lei
Materii prime		Materii și materiale aflate la terți		

2.O societate comercială plătește către terți contravaloarea mărfurilor pe care dorește să le achiziționeze, în sumă de 5.000.000 lei(plus TVA 19%).La sfârșitul perioadei de gestiune mărfurile nu sunt sosite, însă a fost trimisă factura cu valoarea mărfurilor.

2.1.efectuarea plății către terți:

4091	=	5121	/	5.950.000 lei
Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor		Conturi la bănci în lei		

2.2.înregistrarea facturii sosite pentru mărfurile achitate:

%	=	401	/	5.950.000 lei
357		Furnizori		
Mărfuri aflate la terți				5.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				595.000 lei

și concomitent:

401	=	4091	/	5.950.000 lei
Furnizori		Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor		

2.3.la sosirea mărfurilor se va înregistra:

371	=	357	/	5.000.000 lei
Mărfuri		Mărfuri aflate la terți		

4.5 CONTABILITATEA ANIMALELOR ȘI PĂSĂRILOR

Contabilitatea animalelor și păsărilor este organizată cu ajutorul a două conturi sintetice de gradul I: **361** "Animale și păsări", care este cont de activ, și **368** "Diferențe de preț la animale și păsări", care este un cont rectificativ al valorilor înregistrate în contul **361** "Animale și păsări", în cazul folosirii prețului standard de înregistrare.

Diferențele de valoare în minus între valoarea înregistrată și cea de utilitate a animalelor și păsărilor din patrimoniul unității, constatate la inventariere, se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului **396** "Provizioane pentru deprecierea animalelor".

Exemple:

1.O societate comercială achiziționează păsări vii, în valoare de 5.000.000 lei.Pe parcursul perioadei de gestiune se înregistrează păsări din producția proprie în sumă de 3.000.000 lei, iar la inventarierea anuală se constată un spor în greutate în valoare de 1.800.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

1.1.se înregistrează achiziția de păsări:

%	=	401	/	5.950.000 lei
361		Furnizori		
Animale și păsări				5.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				950.000 lei

1.2.înregistrarea producției proprii de păsări:

361	=	711	/	3.000.000 lei
Animale și păsări		Variația stocurilor		

1.3.înregistrarea sporului în greutate:

361	=	711	/	1.800.000 lei
Animale și păsări		Variația stocurilor		

2.O societate comercială recepționează bovine din producția proprie, evaluate la 62.000.000 lei și se înregistrează în evidențe la prețul prestabilit de 60.000.000 lei, jumătate valorificându-le cu suma de 50.000.000 lei (plus TVA 19%).

2.1.recepția bovinelor din producția proprie:

%	=	711	/	62.000.000 lei
361		Variația stocurilor		
Animale și păsări				60.000.000 lei
368				
Diferențe de preț la animale și păsări				2.000.000 lei

2.2.se înregistrează vânzarea către terți:

4111	=	%	/	59.500.000 lei
Clienți		701		
		Venituri din vânzarea produselor finite		50.000.000 lei
		4427		
		TVA colectată		9.500.000 lei

2.3.se descarcă gestiunea pentru bovinele vândute:

606	=	%	/	31.000.000 lei
Cheltuieli cu animalele și păsările		361		
		Animale și păsări		30.000.000 lei
		368		
		Diferențe de preț la animale și păsări		1.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

4.6 CONTABILITATEA MĂRFURILOR

Contabilitatea mărfurilor este organizată cu ajutorul grupei 37 "Mărfuri", grupă care este structurată pe două conturi sintetice de gradul I, astfel:

- contul 371 "Mărfuri" care ține evidența existenței și mișcării stocurilor de mărfuri;
- contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri" care ține evidența adaosului comercial aferent mărfurilor din unitățile de comercializare cu amănuntul.

În conformitate cu prevederile actualului regulament de aplicare a legii contabilității mărfurile, ca de altfel și alte stocuri, în momentul achiziției de către un depozit en gross sunt evaluate și înregistrate în contabilitate la costul de achiziție (costul de origine sau istoric) format din prețul de achiziție (cumpărare) la care se adaugă cheltuielile conexe*, accesorii operațiunii de aprovizionare cum ar fi cele de transport, de manipulare, depozitare, asigurare, comisioane, eventualele taxe nerecuperabile.În practică se întâlnesc situații când cheltuielile accesorii sunt facturate distinct ca poziție pe aceeași factură cu care sosesc și mărfurile, de către furnizori, sau în altă factură care cuprinde numai aceste structuri ale costului de aprovizionare.

*Pentru înregistrarea lor contabilă suntem pentru deschiderea în cadrul contului 371 "Mărfuri" a unui analitic distinct – "Cheltuieli accesorii" separat de valoarea sorturilor de marfă care se va înregistra la alte analitice.Astfel este îndeplinită condiția legală amintită mai sus ca mărfurile să fie înregistrate și evaluate la costul integral de achiziție numit de normele legale în vigoare preț de înregistrare.

Operațiunile aferente pot fi înregistrate contabil astfel:

- înregistrarea valorii mărfurilor aprovizionate de la furnizori cu plata ulterioară, sau imediată cu numerar, prin virament, din avansuri de trezorerie, cu efecte comerciale, etc.

%		=	**401**
371.01			Furnizori
Mărfuri în en gross			**5311**
4426			Casa în lei
TVA deductibilă			**5121**
			Conturi curente la bănci
			542
			Avansuri de trezorerie

- înregistrarea, colectarea cheltuielilor accesorii de aprovizionare pe măsura efectuării lor:

%	=	**401**
371.02		Furnizori
Mărfuri cheltuieli accesorii		
4426		
TVA deductibil		

Determinarea rezultatului exercițiului se va face la sfârșitul perioadei de gestiune ținând cont și de repartizarea asupra cheltuielilor de exploatare (debit cont cheltuieli privind mărfurile) și a cheltuielilor accesorii aferente mărfurilor vândute, nu numai a valorii mărfurilor ieșite din patrimoniu.

Scanned with OKEN Scanner

- repartizarea cotei din cheltuielile accesorii de aprovizionare aferent mărfurilor ieșite din patrimoniu.

607	=	**371.02**	
Cheltuieli privind mărfurile		Mărfuri cheltuieli accesorii	

După operațiunea de repartizare, soldul debitor al contului 371.02 Mărfuri – cheltuieli accesorii reprezintă cheltuielile accesorii, conexe operațiunii de aprovizionare aferente mărfurilor aflate în stoc.

Regulamentul de aplicare a legii contabilității mai prevede situația evaluării și înregistrării mărfurilor la prețuri standard (prestabilite sau planificate) ca și preț de înregistrare cu condiția înregistrării diferențelor de preț cu ajutorul contului 378 Diferențe de preț la mărfuri (pentru evidențierea diferențelor între prețul standard și costul de achiziție).

Reflectarea în contabilitate a principalelor operații privind mărfurile este prezentată mai jos utilizând metoda inventarului permanent și pe cea a inventarului intermitent.

Metoda inventarului permanent

1. Se cumpără mărfuri cu plata ulterioară prin virament, pe bază de facturi din care rezultă urmtoarele:

- marfă sortiment A	1000 buc.x 15.000 lei/buc.=	15.000.000 lei
- marfă sortiment B	2000 buc.X 20.000 lei/buc.=	40.000.000 lei
- marfă sortiment C	1500 buc.X 30.000 lei/buc.=	45.000.000 lei
- valoare mărfuri la preț de cumprare		100.000.000 lei
- cheltuieli conexe aprovizionării incluse în factură	=	10.000.000 lei
- valoare la cost de achiziție		110.000.000 lei
- TVA 19%		20.900.000 lei
- Total valoare factură obligație de achitat		130.900.000 lei

2.Se recepționează cele trei sortimente de mărfuri neconstatându-se diferențe.

%	=	**401**	/	130.900.000 lei
371 Mărfuri analitic A		Furnizori		15.000.000 lei
371 Mărfuri analitic B				40.000.000 lei
371 Mărfuri analitic C				45.000.000 lei
371.02 Mărfuri cheltuieli accesorii				10.000.000 lei
4426 TVA deductibil				20.900.000 lei

3.Plata ulterioară a furnizorului cu virament:

401 Furnizori	=	**5121** Conturi la bănci în lei	/	130.900.000 lei

4.Vânzarea de mărfuri către unitățile comerciale cu amănuntul cu acceptarea unui bilet la ordin decontat ulterior, astfel:

- marfă sortiment A	500 buc.x 20.000 lei/buc.	= 10.000.000 lei
- marfă sortiment B	1500 buc.x 25.000 lei/buc.	= 37.500.000 lei
- marfă sortiment C	600 buc.x 35.000 lei/buc.	= 21.000.000 lei
- valoare la preț de vânzare cu ridicată		= 68.500.000 lei
- TVA 19%		13.015.000 lei
- valoare factura de încasat		81.515.000 lei

4111	=	%	/	81.515.000 lei
Clienți		**707**		68.500.000 lei
		Venituri din vânzarea mărfurilor		
		4427		13.015.000 lei
		TVA colectat		

5.Acceptarea efectului de încasat și încasarea lui:

413	=	**4111**	/	81.515.000 lei
Efecte de primit		Clienți		
511	=	**413**	/	81.515.000 lei
Valori de încasat		Efecte de primit		
5121	=	**511**	/	81.515.000 lei
Conturi la bănci în lei"		Valori de încasat		

Stabilirea costului mărfurilor vândute se face utilizând una dintre cele patru metode de evaluare a mărfurilor la data ieșirii lor din patrimoniu:

- metoda costului unitar mediu ponderat (CMP)
- metoda primului intrat – primului ieșit (FIFO)
- metoda ultimului intrat – primului ieșit (LIFO)
- metoda costului standard

Considerăm că unitatea în cauză utilizează metoda LIFO și soldul contului 371 Mărfuri pe analitice, cantitativ-valoric înainte de efectuarea operațiunilor de evaluare și desfacere respective se prezintă astfel:

371 Mărfuri sortiment A	- 3000 buc.x 12.000 lei/buc.=	36.000.000 lei
371 Mărfuri sortiment B	- 4000 buc.x 15.000 lei/buc.=	60.000.000 lei
371 Mărfuri sortiment C	- 2500 buc.x 20.000 lei/buc.=	50.000.000 lei
371 Mărfuri cheltuieli accesorii		14.000.000 lei

Costul mărfurilor vândute total și pe sortimente utilizând metoda LIFO este:

- marfă sortiment A	500 buc.x 15.000 lei/buc. =	7.500.000 lei
- marfă sortiment B	1500 buc.x 20.000 lei/buc. =	30.000.000 lei
- marfă sortiment C	600 buc.x 30.000 lei/buc. =	18.000.000 lei
		55.500.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a stabili cheltuielile accesorii, conexe operațiunii de aprovizionare aferente mărfurilor vândute și pentru a încărca cheltuielile de exploatare în mod corespunzător se va determina un coeficient de repartizare calculat astfel:

$$k = \frac{S_{i\,371.02} + R_{d\,371.02}}{S_{i\,371\,marfuri} + R_{d\,371\,marfuri}}$$

- în cazul nostru

$$k = \frac{14.000.000 \text{ lei} + 10.000.000 \text{ lei}}{146.000.000 \text{ lei} + 100.000.000 \text{ lei}} = 0,097$$

Cota de cheltuieli accesorii de aprovizionare aferentă vânzărilor de mărfuri va fi calculată după formula:

Cote cheltuieli accesorii = K x Rc mărfuri

- în cazul nostru
Cote cheltuieli accesorii = 0, 097 x 55.500.000 lei = 5.383.500 lei

6.Înregistrările aferente descărcării gestiunii mărfurilor sunt prezentate mai jos:

607	=	%	/	60.383.500 lei
Cheltuieli privind mărfurile		371 Mărfuri-sortiment		7.500.000 lei
		371 Mărfuri-sortiment B		30.000.000 lei
		371 Mărfuri-sortiment C		18.000.000 lei
		371.02 Mărfuri-cheltuieli accesorii"		5.383.500 lei

Costurile de achiziție a mărfurilor aflate în stoc se vor determina ca sumă a soldurilor debitoare a contului 371 Mărfuri cu analitic pe sortimentele de mărfuri și 371.02 Mărfuri cheltuieli accesorii.

Metoda inventarului intermitent

Vom exemplifica înregistrările contabile pe baza acelorași date folosite la metoda inventarului permanent.

1.Preluarea soldurilor inițiale ale conturilor analitice de mărfuri în cheltuielile de exploatare privind mărfurile:

607 Cheltuieli privind mărfurile"	=	%	/	160.000.000 lei
		371 Mărfuri-sortiment A		36.000.000 lei
		371 Mărfuri-sortiment B		60.000.000 lei
		371 Mărfuri-sortiment C		50.000.000 lei
		371.02 Mărfuri-cheltuieli accesorii"		14.000.000 lei

2.Aprovizionarea cu mărfuri de la furnizori:

%	=	**401** Furnizori	130.900.000 lei
607 Cheltuieli privind mărfurile			110.000.000 lei
4426 TVA deductibil			20.900.000 lei

3.Vânzarea mărfurilor către clienți – unitate de desfacere cu amănuntul:

4111 Clienți	=	%	/	81.515.000 lei
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor		68.500.000 lei
		4427 TVA colectat		13.015.000 lei

Nu se mai prezintă operațiunile de plată respectiv încasări ale obligațiilor și creanțelor deoarece sunt identice.

4.La sfârșitul perioadei de gestiune stocul constatat pe baza inventarului faptic se preia (se încarcă) în contul de mărfuri, delimitându-se costul de achiziție (preț cumpărare) din totalul cheltuielilor efectuate cu aprovizionarea mărfurilor.

- stocul de mărfuri evaluat la prețul de achiziție (stoc) al mărfurilor 177.500.000 lei;
- cheltuielile de transport aprovizionare aferente mărfurilor în stoc 18.616.500 lei;
- costul de achiziție al mărfurilor în stoc 196.116.500 lei.

Înregistrarea mărfurilor aflate în stoc la sfârșitul perioadei pe baza inventarului:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	607 / Cheltuieli privind mărfurile	196.116.500 lei
371 Mărfuri analitic A			42.000.000 lei
371 Mărfuri analitic B			67.500.000 lei
371 Mărfuri analitic C			68.000.000 lei
371 Mărfuri cheltuieli accesorii			18.616.500 lei

4.7 Contabilitatea mărfurilor vândute prin consignație

Contractul de consignație este convenția prin care una din părți numită consignant, încredințează celeilalte părți numită consignatar mărfuri sau obiecte mobile spre a le vinde pe socoteala consignantului.

Contractul de consignație, potrivit prevederilor legale, ca de altfel orice modificare, transformare sau reziliere a lui, trebuie să fie încheiat în formă scrisă.

Prin încheierea contractului de consignație proprietatea bunurilor nu se transmite, consignatarul neavând drept de proprietate asupra bunurilor respective.

Contractul de consiganție este un contract cu executare imediată sau succesivă ceea ce înseamnă că bunurile se pot preda consignatarului toate deodată sau în mod treptat, prin note sau facturi succesive, emise în temeiul contractului.

Contractul de consignație poate fi reziliat de consignant în orice moment, chiar dacă a fost încheiat pe o perioadă determinată, afară de cazul în care în cuprinsul său se prevede altfel.

Consignantul (depunătorul) poate prelua și ridica oricând, indiferent dacă contractul a fost încheiat pe o perioadă determinată sau nedeterminată, toate sau numai o parte din bunurile încredințate consignatarului fără să-l înștiințeze în prealabil.

Obligațiile consignatarului legate de execuția contractului sunt:

- să ia toate măsurile pentru conservarea în bună stare a bunurilor ce i-au fost încredințate ca un bun comerciant (în caz de pierdere, deteriorare, sau lipsă provenite din culpa sa sau a agenților și prepușilor săi consignatarul răspunde material);
- să asigure bunurile ce i-au fost încredințate la o societate de asigurare acceptată de consignant, asigurarea se va face de consignatar pentru o valoare cel puțin egală cu prețul bunurilor prevăzut în contract sau în notele și facturile respective, astfel încât toate riscurile să fie acoperite începând din momentul expunerii bunurilor de către consignant.
- să plătească cu regularitate primele de asigurare.În caz de neasigurare sau de anulare a asigurării din cauza neplății la termen a primelor, răspunderea (culpa) este a consignatarului;
- să păstreze mărfurile primite în ambalajele lor originale și să conserve intacte etichetele, mărcile și orice alte semne exterioare astfel cum au fost aplicate de consignant;
- să păstreze și să depoziteze mărfurile respective în locul de depozitare anume stabilit prin contract dacă acesta prevede în mod expres aceasta, sau în caz contrar în localuri a căror folosință o are pe bază de acte scrise;

Scanned with OKEN Scanner

- să comunice în scris consignantului viciile aparente sau ascunse ale bunurilor încredințate;

- să suporte toate cheltuielile de conservare și desfacere a bunurilor predate în consignație afară de cazul în care prin contract nu se stabilește astfel;

- să vândă sau să înstrăineze bunurile numai în condițiile prevăzute în contract;

- să încaseze comisionul aferent operațiunii de vânzare sau dacă nu diferența între prețurile efectiv realizate din vânzările făcute și prețurile prevăzute în contractul de consignație sau în notele, facturile și dispozițiile consignantului;

- să notifice debitorului la prima cerere a consignantului originea și natura creanței;

- să contabilizeze toate operațiunile referitoare la bunurile încredințate lui, astfel încât controlul și verificarea lor să se poată face cu ușurință.

- să înștiințeze consignantul la termenele prevăzute în contract, despre vânzările făcute de el din bunurile ce i-au fost încredințate în consignație.Notificarea va trebui să cuprindă în mod obligatoriu și precis bunurile vândute cu încasare imediată în numerar sau vândute pe credit, indicându-se pentru această din urmă situație numele și adresa exactă a fiecărui debitor, suma datorată, termenul de plată acordat și cambiile sau garanțiile reținute.

Vânzările pe credit pot fi efectuate de consignatar în caz de prevedere contractuală expresă, în caz contrar fiind răspunzător față de consignant de plata la termen a prețului mărfurilor vândute de el pe credit.

- să predea consignantului la termenele prevăzute prețul tuturor bunurilor vândute de el contra numerar și toate sumele rezultate din încasarea creanțelor provenite din vânzarea acestor bunuri, precum și garanțiile primite de la cumpărător.

- să nu exercite față de consignant nici un drept de retenție (de reținere) nici asupra lui nici asupra bunurilor încredințate lui în consiganție, nici asupra sumelor sau a valorilor rezultate din vânzarea acestor bunuri;

Drepturile consignantului legate de executarea contractului sunt:

- poate relua și ridica oricând, chiar dacă contractul a fost încheiat pe o durată determinată toate sau o parte din bunurile încredințate consignatarului fără necesitatea unui preaviz;

- păstrează toate drepturile asupra bunurilor încredințate și continuă a putea dispune oricând de ele afară de o clauză contrară stipulată în contract;

- să controleze și să verifice oricând mărfurile încredințate și să procedeze la inventarierea lor;

- să interzică consignatarului vânzările pe credit către anumite firme sau persoane anume determinate chiar dacă prin contract consignatarul a fost împuternicit să facă vânzări pe credit cu sau fără restricții;

- să verifice oricând registrele speciale de consignație;

- în caz de faliment al consignatarului va putea revendica bunurile încredințate sau prețul lor care nu a fost plătit în bani sau altfel.

Comercializarea mărfurilor în regim de consiganție se poate realiza fie în cadrul unei unități specializate în comerțul cu ridicata sau cu amănuntul ca gestiune și ca activitate distinctă, fie ca obiect principal de activitate în cadrul unei unități specializate în comerțul de consignație.

În practică pot apare două situații, una în care consignantul (deponentul) este persoană juridică și alta în care consignantul este persoană fizică.Vom prezenta în continuare înregistrările contabile de efectuat în cele două variante:

A.Când consignantul este persoană juridică și este înregistrat la organul fiscal teritorial ca plătitor de TVA

SC Fortus SRL în calitate de consignant plătitor de TVA depune în consignație, consignatar fiind SC Poiana Turism SA mărfuri în valoare de 10.000.000 lei, preț pretins de deponent și acceptat de consignatar.În baza contractului de consignație încheiat între părți, transmiterea mărfurilor în valoare de 10.000.000 lei de către consignant, consignatarului se va face prin etape succesive pe bază de facturi emise de primul.Conform înțelegerii contractuale prețul de vânzare cu amănuntul al mărfurilor în consignație se formează astfel:

- preț deponent 10.000.000 lei
- comision consignatar 3.000.000 lei
- TVA 2.470.000 lei
- preț de vânzare cu amănuntul 15.470.000 lei

1.Mărfurile depuse de consignant vor fi înregistrate într-un cont de ordine și evidență în afara bilanțului.

8033 Valori materiale primite spre păstrare sau în custodie			/	10.000.000 lei

2.Vânzarea mărfurilor prin consiganție, cu încasare în numerar în cursul lunii:

5311 Casa în lei	=	%	/	15.470.000 lei
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor		10.000.000 lei
		704 Venituri din lucrări executate și servicii prestate		3.000.000 lei
		4427 TVA colectată		2.470.000 lei

3.Concomitent se încarcă gestiunea magazinului cu valoarea mărfurilor vândute și se înregistrează în contul de mărfuri corespunzător cu reflectarea sursei (precizăm că în acest moment consignantul este obligat să întocmească factură cu TVA deoarece s-a transferat dreptul de propietate).

371 Mărfuri	=	%	/	15.470.000 lei
		462 Creditori diverși		10.000.000 lei
		378 Diferențe de preț la mărfuri		3.000.000 lei
		4428 TVA neexigibilă		2.470.000 lei
și concomitent				
4426 TVA deductibilă	=	462 Creditori diverși	/	1.900.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

4.La sfârșitul lunii se înregistrează descărcarea gestiunii magazinului de vânzare în regim de consignație la preț de înregistrare.

	%	=	371	/	15.470.000 lei
			Mărfuri		10.000.000 lei
607					
Cheltuieli privind mărfuri					
378					3.000.000 lei
Diferențe de preț					
la mărfuri"					
4428					2.470.000 lei
TVA neexigibilă					

5.Concomitent se face creditarea contului de ordine și evidență:

			8033	/	10.000.000 lei
			Valori materiale		
			primite spre păstrare		
			în custodie"		

6.Achitarea în numerar pe bază de chitanță emisă de consignant a drepturilor sale:

462	=	531		/	11.900.000 lei
Creditori		Casa în lei			

7. Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli și stabilirea rezultatului contabil:

121	=	607		/	10.000.000 lei
Profit și pierdere		Cheltuieli privind			
		mărfurile"			
%	=	121			13.000.000 lei
707		Profit și pierdere			10.000.000 lei
Venituri din					
vânzarea mărfurilor					
704					3.000.000 lei
Venituri din					
lucrări executate					

8.Stabilirea rezultatului contabil:

D	121 Profit și pierdere	C
10.000.000	10.000.000	
	3.000.000	
	S.f.c.3.000.000 lei	

9.Înregistrarea impozitului pe profit aferent:

691	=	441		/	750.000 lei
Cheltuieli cu		Impozit pe profit			
impozitul pe profit					

Scanned with OKEN Scanner

10.Plata impozitului pe profit la bugetul statului:

441	=	5121	/	750.000 lei
Impozit pe profit		Conturi curente la bănci		

11.Închiderea contului de cheltuieli cu impozitul pe profit:

121	=	691	/	750.000 lei
Profit și pierdere		Cheltuieli cu impozitul pe profit		

12.Stabilirea rezultatului net (după impozitare):

D	121 Profit și pierdere	C
10.000.000 lei		10.000.000 lei
		3.000.000 lei
750.000 lei		
		S.f.c.2.250.000 lei

13.Regularizarea și plata taxei pe valoarea adăugată:

4427	=	4423	/	478.980 lei
TVA colectată		TVA de plată		
4423	=	5121	/	478.980 lei
TVA de plată		Conturi curente în lei		

4.8 Contabilitatea reducerilor practicate între agenții economici

Literatura de specialitate cunoaște două mari categorii de reduceri practicate între partenerii de afaceri: reduceri comerciale și reduceri financiare.

Reducerile comerciale

Această categorie a reducerilor cuprinde:

a) Rabaturile sunt acele reduceri curente acordate de vânzător în favoarea cumpărătorului în scopul acoperirii cheltuielilor de desfacere ale acestuia din urmă indiferent de volumul și calitatea tranzacțiilor între părți.

Rabaturile sunt specificate încă din etapa de contractare a livrărilor de mărfuri, reducând în mod direct prețul de facturare indiferent dacă sunt sau nu menționate în facturile comerciale.Prețul de facturare înscris în documentele de livrare a mărfurilor, nu este și prețul la care s-a perfectat tranzacția, fiind mai mic cu însăși rabatul cedat.De asemenea rabaturile mai pot reprezenta acele reduceri cu caracter aleator, excepțional, practicate asupra prețului de vânzare negociat în situațiile în care se constată diferențe calitative la mărfurile livrate față de cele înscrise în contractele comerciale.

b) Remizele sunt acele reduceri acordate în mod obișnuit asupra prețului de vânzare ținând seama de volumul si nivelul tranzacțiilor dintre cele două părți.Caracteristic remizelor este faptul că acestea apar pe parcursul perioadelor de gestiune, după facturarea mărfurilor, când volumul tranzacțiilor a îndeplinit un anumit nivel și se impune acordarea de reduceri comerciale.

Scanned with OKEN Scanner

c) Risturnurile sunt acele reduceri de preț calculate și aplicate la finalul perioadelor de gestiune după încheierea tranzacțiilor dintre vânzător și cumpărător.Risturnurile se aplică asupra ansamblului operațiilor derulate într-o anumită perioadă de gestiune dintre vânzător și același cumpărător.

Reducerile financiare

Reducerile financiare se regăsesc sub forma sconturilor acordate de vânzători cumpărătorilor care își achită obligația la termen sau înainte de scadență.Practic sconturile nu au nici o legătură cu momentul facturării mărfurilor și serviciilor ci doar cu momentul încasării respectiv plății acestora.

Sintetizând se poate afirma că rabaturile sunt o categorie de reduceri care include și bonificațiile(sunt acele reduceri de preț pentru defecte de calitate a mărfurilor), remizele sunt acele reduceri de preț acordate în funcție de cantitatea de marfă vândută (un procent aplicat asupra prețului de vânzare), iar risturnurile sunt reducerile de preț calculate asupra ansamblului de operații efectuate cu același client.

Sconturilę (reducerile financiare) sunt acele reduceri acordate de furnizor pentru încasarea înainte de termen a sumei cuvenite.

Din punct de vedere al evidenței contabile, de interes este metodologia de calcul a reducerilor comerciale si financiare și mai ales regimul fiscal al acestora.Reducerile comerciale sunt aplicate anterior celor financiare, iar amândouă tipurile de reduceri sunt calculate asupra valorii nete anterioare.

Remizele se calculează după aplicarea rabaturilor, iar o problemă mai deosebită o reprezintă cunoașterea nivelului risturnurilor, care se determină periodic în funcție de cifra de afaceri realizată.

Evidența stocurilor se ține, potrivit actualului regulament de aplicare a legii contabilității, la cost de achiziție pentru cele procurate cu titlu oneros, sau la cost de producție pentru cele obținute din producție proprie.

Reglementările internaționale, în speță standardul internațional de contabilitate, IAS 2 stipulează despre costul stocurilor că "trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent".De asemenea "costurile de achiziție a stocurilor" cuprind:

- prețul de cumpărare;
- taxe de import și alte taxe (cu excepția acelora pe care unitatea le poate recupera de la autoritățile fiscale);
- costuri de transport, manipulare;
- alte costuri care pot fi atribuite direct achiziției de produse finite, materiale și servicii.Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare sunt deduse pentru a determina costurile de achiziție.

Legat de regimul fiscal al reducerilor comerciale și financiare, ținând seama de fiscalitatea directă – impozitul pe profit și cea indirectă – taxa pe valoare adăugată sunt de făcut câteva precizări.

Conform actualei legislații privind T.V.A.nu se cuprind în baza de impozitare rabaturile, remizele, risturnurile, sconturile și alte reduceri de preț acordate de furnizori direct clienților în vederea stimulării vânzărilor în condițiile contractelor încheiate.Totodată pentru a putea fi excluse din baza de impozitare, remizele și alte reduceri de preț trebuie să îndeplinescă următoarele condiții:

- să fie efective și în sume exacte în beneficiul clientului;
- să nu constituie în fapt remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o oarecare prestație;

Scanned with OKEN Scanner

- să fie reflectate în facturi fiscale sau în alte documente legale.

Baza de impozitare se reduce corespunzător în situația în care reducerile de preț sunt acordate conform contractelor încheiate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

Din punct de vedere al legislației privind impozitul pe profit și al deductibilității fiscale a costului mărfurilor vândute pentru care s-au acordat reduceri, considerăm, că acestea nu trebuie confundate cu donațiile sau gratuitățile efectuate de agenții economici.

Potrivit actualelor reglementări privitoare la impozitul pe profit sunt considerate, printre altele, ca nedeductibile fiscal:

- cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat, efectuate potrivit legii care depășesc limita de 5% aplicată asupra diferenței dintre totalul veniturilor și totalul cheltuielilor inclusiv accizele, mai puțin cheltuiala cu impozitul pe profit și cheltuielile cu sponsorizarea și sau mecenatul;
- cheltuiala cu taxa pe valoare adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;
- suma cheltuielilor sociale care depășesc limitele considerate deductibile conform legii bugetare anuale;
- cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori, dacă nu sunt acordate în limita dispozițiilor legii anuale a bugetului de stat;
- cheltuielile de protocol care depășesc limita de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor și al cheltuielilor, inclusiv accizele, mai puțin cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol înregistrate în cursul anului;
- alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la persoana fizică, dacă legea nu prevede altfel.

În marea lor majoritate, gratuitățile sau donațiile acordate de agenții economici în baza legii, au o destinație precisă, orientată spre activități sociale, umanitare și în plus au plafoane maxime, acceptate ca deductibile fiscal (sunt stabilite de regulă anual prin legea bugetului de stat, în limita a 1, 5% din fondul de salarii realizat de agenții economici).

Reducerile financiare sau comerciale acordate de producător sau comerciant distribuitorului și clientului au ca principală motivație principiile economiei de piață și îmbracă forma practicilor comerciale legale, vânzări promoționale, asigurarea service-ului produsului în perioada de garanție, vânzările de lichidare, vânzările de soldare, vânzările cu prime, etc.).

În continuare vom prezenta câteva variante posibile privind contabilitatea mărfurilor și reducerilor de preț comerciale sau financiare.

Varianta 1. Producătorul acordă clientului o reducere comercială în momentul facturării mărfurilor cunoscând următoarele date, de altfel cuprinse in factură:

- preț de vânzare	10.000.000 lei
- rabat (bonificații) 10%	1.000.000 lei
- remiză 5%	450.000 lei
- TVA 19%	1.643.500 lei

Înregistrările contabile aferente atât în contabilitatea furnizorului cât și în cea a clientului sunt:

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea furnizorului:

4111	=	%	/	10.293.500 lei
Clienți				
		707		8.650.000 lei
		Venituri din vânzarea mărfurilor		
		4427		1.643.500 lei
		TVA colectată		

Contabilitatea clientului:

%	=	**401**	/	10.293.500 lei
		Furnizori		
371				8.650.000 lei
Mărfuri				
4426				1.643.500 lei
TVA deductibilă				

În continuare presupunem că beneficiarul mărfurilor pentru că a achitat furnizorului înainte de scadență obligația de plată, primește și o reducere financiară de 5% aplicată la suma achitată:

Contabilitatea furnizorului:

%	=	**4111**	/	10.293.500 lei
		Clienți		
5311				9.778.825 lei
Casa în lei				
667				514.675 lei
Cheltuieli privind sconturile acordate				

Contabilitatea clientului:

401	=	%	/	10.293.500 lei
Furnizori		**5311**		9.778.825 lei
		Casa în lei		
		767		514.675 lei
		Venituri din sconturi obținute		

Varianta 2. *Producătorul acordă clientului o reducere comercială (remiză 5%) ulterior facturării mărfurilor la prețul de 10.000.000 lei fără TVA.*

Contabilitatea furnizorului în momentul vânzării:

4111	=	%	/	11.900.000 lei
Clienți		**707**		10.000.000 lei
		Venituri din vânzarea mărfurilor		
		4427		1.900.000 lei
		TVA colectată		

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea clientului în momentul aprovizionării:

%	=	401	11.900.000 lei
371		Furnizori	10.000.000 lei
Mărfuri			
4426			1.900.000 lei
TVA deductibilă			

Contabilitatea furnizorului – remiza acordată:

%	=	4111	/	595.000 lei
		Clienți		
707				500.000 lei
Venituri din				
vânzarea mărfurilor				
4427				95.000 lei
TVA colectată				

Contabilitatea clientului – remiza primită:

401	=	%	/	595.000 lei
Furnizori		371		500.000 lei
		Mărfuri		
		4426		95.000 lei
		TVA deductibilă		

O altă posibilitate ar fi înregistrarea în roșu (stornarea) pentru a nu denatura rulajele și a aplica un tratament suplimentar la sfârșitul perioadelor de gestiune.

Descărcarea gestiunii de mărfuri trebuie efectuată la prețul de achiziție sau de producție, ținând seama de metodele de evaluare utilizate la ieșirea bunurilor din patrimoniu sau la darea în consum.

Actuala legislație fiscală prevede că metodele contabile stabilite prin reglementări legale în vigoare inclusiv metoda LIFO (ultimul intrat – primul ieșit) sunt recunoscute la calculul profitului impozabil.

Metoda de evaluare aplicată trebuie să fie aceeași pe tot parcursul exercițiului financiar, respectându-se astfel principiul permanenței metodelor.

Reducerile comerciale nu trebuiesc confundate însă cu reducerile prețului de vânzare la mărfuri, caz în care în practică pot exista două situații:

a) când reducerea prețului de vânzare este mai mică sau cel mult egală cu adaosul comercial practicat (este de vorba de unitățile de desfacere cu amănuntul care țin evidența mărfurilor la preț global valoric).

Presupunem că magazinul s-a aprovizionat cu mărfuri de la furnizor pe bază de factură practicând un adaos comercial de 30%.

- preț aprovizionare	10.000.000 lei
- TVA – 19%	1.900.000 lei
- adaos comercial	3.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

- încărcarea gestiunii:

%	=	401 Furnizori	/	11.900.000 lei
371 Mărfuri				10.000.000 lei
4426 TVA deductibilă				1.900.000 lei
371 Mărfuri	=	%	/	3.570.000 lei
		378 Diferențe de preț la mărfuri		3.000.000 lei
		4428 TVA neexigibilă		570.000 lei

- reducerea prețului de vânzare cu 2.000.000 lei < adaosul comercial:

%	=	371 Mărfuri	/	2.000.000 lei
378 Diferențe de preț la mărfuri				1.680.680 lei
4428 TVA neexigibilă				319.320 lei

După cum se poate observa reducerea s-a aplicat atât asupra adaosului comercial cât și a T.V.A (s-a utilizat cota de T.V.A.recalculată de 15, 966%).

b) când reducerea prețului de vânzare este mai mare decât adaosul comercial vom folosi aceleași date, însă reducerea este de 4.000.000 lei.

%	=	371 Mărfuri	/	4.000.000 lei
378 Diferențe de preț la mărfuri				3.000.000 lei
671 Cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune				361.360 lei
4428 T.V.A.neexigibilă				638.640 lei

După cum se observă, diferența între valoarea adaosului comercial și valoarea reducerii a fost înregistrată în cheltuielile excepționale.

Scanned with OKEN Scanner

4.9 CONTABILITATEA AMBALAJELOR

Contabilitatea ambalajelor se organizează cu ajutorul grupei 38 "Ambalaje", grupă structurată pe două conturi sintetice de gradul I, astfel:

- contul 381"Ambalaje" care ține evidența existenței și mișcării stocurilor de ambalaje;
- contul 388 "Diferențe de preț la ambalaje" care ține evidența diferențelor în minus sau în plus între prețul standard de înregistrare și costul de achiziție al ambalajelor.

Ambalajele pot fi facturate distinct pe factură, sau pot fi incluse în prețul de facturare al bunurilor vândute. Ambalajele facturate separat po face obiectul procesului de vânzare-cumpărare, sau pot circula la schimb, prin restituire.

Exemple:

1.Se achiziționează de la producători 200 navete pentru sticle de 1litru, la preț de achiziție de 50.000 lei / bucată(plus TVA 19%).Cheltuielile de transport aferente sunt în sumă de 238.000 lei (TVA inclus).

1.1.se înregistrează achiziția ambalajelor:

%	=	401	/	11.900.000 lei
381		Furnizori		
Ambalaje				10.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				1.900.000 lei

1.2.se înregistrează cheltuielile de transport aferente:

%	=	401	/	238.000 lei
381		Furnizori		
Ambalaje				200.000 lei
4426				38.000 lei
TVA deductibilă				

2.La inventarierea anuală se constată un plus de ambalaje față de inventarul existent în unitate, în sumă de 4.000.000 lei.

2.1.înregistrarea diferențelor în plus constatate la inventariere:

381	=	608	/	4.000.000 lei
Ambalaje		Cheltuieli privind ambalajele		

3.O societate comercială realizează ambalaje pentru nevoile sale, prin producție în regie proprie, în sumă de 5.000.000 lei cost de producție.După un timp se vând ambalajele proprii în valoare de 3.000.000 lei, iar vânzarea se face la preț de 4.500.000 lei(plus TVA 19%).

3.1.recepția ambalajelor din producția proprie:

345	=	711	/	5.000.000 lei
Produse finite		Variația stocurilor		

și concomitent:

381	=	345	/	5.000.000 lei
Ambalaje		Produse finite		

Scanned with OKEN Scanner

3.2.înregistrarea vânzării de ambalaje:

4111	=	**%**	/	5.355.000 lei
Clienți		**708**		
		Venituri din activități diverse		4.500.000 lei
		4427		
		TVA colectată		855.000 lei

3.3.descărcarea gestiunii de ambalajele vândute:

608	=	**381**	/	3.000.000 lei
Cheltuieli privind ambalajele		Ambalaje		

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 5.
CONTABILITATEA CREANȚELOR ȘI DATORIILOR

Activitatea oricărei societăți comerciale dă naștere la un sistem de relații de decontare cu terțe persoane, fizice sau juridice.Din acest sistem fac parte atât drepturile de creanță asupra terțelor persoane, care sunt elemente patrimoniale de activ, cât și angajamentele de plată ale unității către terțe persoane sau către bugetul de stat și bugetul de asigurări sociale, care sunt elemente patrimoniale de pasiv.

Creanțele și datoriile pe termen scurt ale unei unități sunt cuprinse în cadrul Planului de conturi general în clasa a 4-a"Conturi de terți", clasă care este divizată în 10 grupe care structurează relațiile de decontare astfel:

- grupa 40 "Furnizori și conturi asimilate" cuprinde relațiile de decontare privitoare la obligațiile de plată sau drepturile de creanță față de furnizorii unității;
- grupa 41 "Clienți și conturi asimilate" cuprinde relațiile de decontare privitoare la drepturile de creanță asupra clienților unității;
- grupa 42 "Personal și conturi asimilate" cuprinde relațiile de decontare privitoare la personalul unității;
- grupa 43 "Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate" cuprinde relațiile de decontare privitoare la obligațiile de plată sau drepturile de creanță față de bugetul de asigurări sociale;
- grupa 44 "Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate" cuprinde relațiile de decontare privitoare la obligațiile de plată sau drepturile de creanță față de bugetul de stat;
- grupa 45 "Grup și asociați" cuprinde relațiile de decontare privitoare la obligațiile de plată sau drepturile de creanță față de asociați sau față de alte unități aparținând grupului;
- grupa 46 "Debitori și creditori diverși" cuprinde relațiile de decontare privitoare la obligațiile de plată sau drepturile de creanță față de alți debitori și creditori ai unității;
- grupa 47 "Conturi de regularizare și asimilate" cuprinde relațiile de decontare privitoare la obligațiile de plată sau drepturile de creanță aferente mai multor exerciții financiare, sau în curs de clarificare;
- grupa 48 "Decontări în cadrul unității" cuprinde relațiile de decontare privitoare la obligațiile de plată sau drepturile de creanță între subunitățile din cadrul unei societăți sau între aceasta și subunități;
- grupa 49 "Provizioane pentru deprecierea creanțelor" cuprinde conturi care reflectă o depreciere a creanțelor unității.

Evaluarea și înregistrarea creanțelor și datoriilor se face la valoarea lor nominală, iar pentru creanțele și datoriile exprimate în devize înregistrarea lor se face la cursul de schimb din data efectuării lor.

Creanțele și datoriile în devize influențează veniturile sau cheltuielile unității, prin înregistrarea diferențelor de curs valutar dintre momentul înregistrării lor și cel al încasării sau plății.

În cazul în care încasarea sau plata creanțelor sau datoriilor în devize se face într-un exercițiu financiar ulterior, la sfârșitul exercițiului financiar în care acestea au fost înregistrate trebuie calculate diferențele între cursul valutar din momentul înregistrării lor și cursul valutar de la 31 decembrie.

Scanned with OKEN Scanner

5.1 CONTABILITATEA FURNIZORILOR

Contabilitatea furnizorilor include o gamă largă de operații comerciale care generează obligații de plată, cum ar fi:achiziția de active circulante(materii prime și materiale, mărfuri, ambalaje, etc) sau imobilizate, prestarea de servicii diverse, lucrări executate de terțe persoane în baza contractelor încheiate.

Pe lângă obligațiile de plată, grupa decontărilor cu furnizorii mai cuprinde și avansurile acordate acestora în cadrul relațiilor contractuale, cât și efectele de comerț care sunt utilizate pentru achitarea obligațiilor.

Grupa **40** "Furnizori și conturi asimilate" este structurată în 5 conturi sintetice de gardul I cu funcție de pasiv și un cont sintetic de gradul I cu funcție de activ, astfel:

- contul **401** "Furnizori", cont de pasiv, care ține evidența decontărilor în relațiile cu furnizorii pentru aprovizionările de bunuri, lucrările executate și serviciile prestate.Evidența analitică a furnizorilor se ține pe furnizori interni și externi, iar în cadrul lor pe termene de plată;
- contul **403** "Efecte de plătit", cont de pasiv, care ține evidența obligațiilor de plătit pe bază de efecte comerciale(bilet la ordin, cambie);
- contul **404** "Furnizori de imobilizări", cont de pasiv, care ține evidența decontărilor în relațiile cu furnizorii de imobilizări corporale și necorporale;
- contul **405** "Efecte de plătit pentru imobilizări", cont de pasiv, care ține evidența obligațiilor de plătit pentru achiziția de imobilizări, pe bază de efecte comerciale(bilet la ordin, cambie);
- contul **408** "Furnizori-facturi nesosite", cont de pasiv, care ține evidența decontărilor în relațiile cu furnizorii pentru aprovizionările de bunuri, lucrările executate și serviciile prestate, pentru care nu s-au primit facturi;
- contul **409** "Furnizori-debitori", cont de activ, care ține evidența avansurilor acordate furnizorilor pentru aprovizionările de bunuri, lucrările executate și serviciile prestate.Acesta este detaliat pe două conturi sintetice de gradul II:

4091 "Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor" și
4092 "Furnizori-debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări".

Exemple:

1.Se acordă un avans pentru marfă unui furnizor, în valoare de 4.760.000 lei (TVA inclus).Se primește marfa cu factura aferentă, iar totalul facturat este de 23.800.000 (TVA inclus).Pentru diferența rămasă de plată se emite un cec către furnizor.

1.1.plata avansului către furnizor:

%	=	5121	/	4.760.000 lei
4091		Conturi la bănci		
Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor				4.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				760.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

1.2.se face recepția mărfurilor și înregistrarea acestora în evidențele contabile:

%	=	401	/	23.800.000 lei
371		Furnizori		
Mărfuri				20.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				3.800.000 lei

1.3.se înregistrează plata furnizorului și închiderea avansului acordat:

401	=	%	/	23.800.000 lei
		4091		
		Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor		4.000.000 lei
		4426		
		TVA deductibilă		760.000 lei
		403		
		Efecte de plătit		19.040.000 lei

1.4.decontarea ceculuí emis, din disponibilul din contul bancar:

403	=	5121	/	19.040.000 lei
Efecte de plătit		Conturi la bănci în lei		

2.Se primește marfă în valoare de 10.000.000 lei(plus TVA 19%), urmând ca factura să sosească ulterior recepției.Se înregistrează la preț de vânzare cu amănuntul de 15.000.000 lei(plus TVA 19%).

2.1.se înregistrează intrarea de marfă în unitate:

%	=	408	/	11.900.000 lei
371		Furnizori-facturi nesosite		
Mărfuri				10.000.000 lei
4428				
TVA neexigibil				1.900.000 lei

2.2.se înregistrează marfa la preț de vânzare(magazin cu amănuntul):

371	=	%	/	7.850.000 lei
Mărfuri		378		
		Diferențe de preț la mărfuri		5.000.000 lei
		4428		
		TVA neexigibil		2.850.000 lei

2.3.la sosirea facturii se fac înregistrările:

408	=	401	/	11.900.000 lei
Furnizori-facturi nesosite		Furnizori		
și				
4426	=	4428	/	1.900.000 lei
TVA deductibilă		TVA neexigibilă		

Scanned with OKEN Scanner

3.La sfârșitul exercițiului financiar se constată o creștere a cursului valutar, ceea ce duce la diferențe în sumă de 4.000.000 lei aferente unei datorii în valută către un furnizor extern de imobilizări corporale.

3.1.înregistrarea diferențelor de curs valutar:

665	=	**404**	/	4.000.000 lei
Cheltuieli din diferențe de curs valutar		Furnizori de imobilizări		

5.2 CONTABILITATEA CLIENȚILOR

Creanțele de încasat de la clienții unității reprezintă contravaloarea vânzărilor de bunuri, a lucrărilor executate și serviciilor prestate, neachitate de aceștia.

Grupa 41 "Clienți și conturi asimilate este structurată în 3 conturi sintetice de gradul I cu funcție de activ și un cont sintetic de gradul I cu funcție de pasiv, astfel:

- contul **411** "Clienți", cont de activ, care reflectă creanțele provenite din creditul comercial acordat clienților unității.Acest cont este detaliat pe două conturi sintetice de gradul II: **4111** "Clienți" și **4118** "Clienți incerți sau în litigiu", acesta din urmă asigurând evidența clienților care au depășit termenul acordat pentru plată și care prezintă un risc mare de neîncasare.
- contul **413** "Efecte de primit de la clienți", cont de activ, care ține evidența creanțelor de încasat pe bază de efecte comerciale;
- contul **418** "Clienți-facturi de întocmit", cont de activ, care ține evidența livrărilor de bunuri, executărilor de lucrări sau prestărilor de servicii, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pentru care nu s-au întocmit facturi;
- contul **419** "Clienți- creditori", cont de pasiv, care reflectă avansurile încasate de la clienți.

Pentru corectarea valorilor înregistrate în conturile de creanțe, în cazul în care s-a constatat o depreciere a acestora, se folosesc conturile de provizioane din grupa 49"Provizioane pentru deprecierea creanțelor", grupă care este detaliată pe 3 conturi sintetice de gradul I, cu funcție de pasiv, astfel:

- **491** "Provizioane pentru deprecierea creanțelor- clienți"
- **495** "Provizioane pentru deprecierea creanțelor-decontări în cadrul grupului"
- **496** "Provizioane pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși".

Exemple:

1.Se primește un avans de la un client, în valoare de 4.760.000 lei(TVA inclus), transferându-se către acesta marfă în valoare totală de 23.800.000 lei(TVA inclus).Factura se emite ulterior, iar la primirea acesteia clientul emite un cec pentru diferența de achitat.

1.1.încasarea avansului de la clientul unității:

5121	=	**%**	/	4.760.000 lei
Conturi la bănci		**419**		
		Clienți-creditori		4.000.000 lei
		4427		
		TVA colectată		760.000 lei

1.2.transferul mărfurilor:

418	=	%	/	23.800.000 lei
Clienți-facturi de întocmit		**707**		
		Venituri din vânzarea mărfurilor		20.000.000 lei
		4428		
		TVA neexigibilă		3.800.000 lei

1.3.la emiterea facturii se fac înregistrările:

4111	=	**418**	/	23.800.000 lei
Clienți		Clienți-facturi de întocmit		
și				
4428	=	**4427**	/	3.800.000 lei
TVA neexigibilă		TVA colectată		

1.4.încasarea clientului din avans și acceptarea cec-ului emis de acesta:

%	=	**4111**	/	23.800.000 lei
419		Clienți		
Clienți-creditori				4.000.000 lei
4427				
TVA colectată				760.000 lei
413				
Efecte de primit de la clienți				19.040.000 lei

1.5.încasarea cec-ului în contul de disponibil:

5121	=	**413**	/	19.040.000 lei
Conturi la bănci în lei		Efecte de primit de la clienți		

2.O societate comercială vinde produse în valoare de 4.000.000 lei cost de producție, cu 6.000.000 lei(plus TVA 19%).Încasarea contravalorii produselor trebuie făcută în 30 de zile de la emiterea facturii.Deoarece clientul plătește după 20 de zile, i se acordă un scont de 2%.

2.1.se înregistrează vânzarea produselor finite:

4111	=	%	/	7.140.000 lei
Clienți		**701**		
		Venituri din vânzarea produselor finite		6.000.000 lei
		4427		
		TVA colectată		1.140.000 lei

2.2.descărcarea gestiunii de produsele vândute:

711	=	**345**	/	4.000.000 lei
Variația stocurilor		Produse finite		

Scanned with OKEN Scanner

2.3.încasarea anticipată a facturii și acordarea scontului:

%	=	4111	/	7.140.000 lei
5121		Clienți		
Conturi la bănci				6.997.200 lei
667				
Cheltuieli privind sconturile acordate				142.800 lei

3.La inventarierea anuală se constată că o creanță asupra unui client, în valoare de 59.500.000 lei(TVA inclus) prezintă un grad mare de incertitudine în ceea ce privește încasarea.În cursul exercițiului viitor se constată, în urma unei acțiuni judecătorești, că acel client a devenit insolvabil și creanța se scoate din activul societății.

3.1.trecerea creanței la clienți incerți în exercițiul financiar N:

4118	=	4111	/	59.500.000 lei
Clienți incerți sau în litigiu		Clienți		

3.2.constituirea unui provizion la nivelul creanței, mai puțin TVA-ul aferent:

6814	=	491	/	50.000.000 lei
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante		Provizioane pentru deprecierea creanțelor - clienți		

3.3.scoaterea din activ a creanței, în exercițiul financiar N+1:

%	=	4118	/	59.500.000 lei
654		Clienți incerți		
Pierderi din creanțe și debitori diverși				50.000.000 lei
4427				
TVA colectată				9.500.000 lei

3.4.anularea provizionului constituit:

491	=	7814	/	50.000.000 lei
Provizioane pentru deprecierea creanțelor - clienți		Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante		

4.Se livrează ambalaje unui client, pe sistemul restituirii, în sumă de 1.000.000 lei.Clientul restituie ambalaje în sumă de 500.000 lei, pe celelalte achitându-le prin casierie.

4.1.se înregistrează livrarea de ambalaje, pe sistem de restituire:

4111	=	419	/	1.000.000 lei
Clienți		Clienți-creditori		

Scanned with OKEN Scanner

4.2.se înregistrează restituirea ambalajelor:

419	=	4111	/	500.000 lei
Clienți- creditori		Clienți		

4.3.se facturează ambalajele nerestituite:

4111	=	%	/	595.000 lei
Clienți		708		
		Venituri din activități diverse		500.000 lei
		4427		
		TVA colectată		95.000 lei
și				
419	=	4111	/	500.000 lei
Clienți-creditori		Clienți		

4.4.se încasează contravaloarea ambalajelor:

5311	=	4111	/	595.000 lei
Casa în lei		Clienți		

5.3 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU PERSONALUL

Unitățile care folosesc salariați înregistrează obligații salariale către aceștia pentru munca prestată în cadrul unității.Obligațiile salariale sunt formate din drepturile salariale stipulate în contractele de muncă, la care se pot adăuga premiile, sporurile, indemnizațiile pentru concediile de odihnă sau medicale(pentru partea suportată de unitate), precum și orice alte venituri în bani sau natură care îmbracă o formă salarială și sunt suportate din fondul de salarii.

O dată cu plata drepturilor salariale, unitatea înregistrează obligații către bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale, reprezentând atât rețineri din salarii cât și contribuția unității aferentă drepturilor salariale plătite.

Deoarece salariile sunt supuse procedurii de globalizare a veniturilor, în cadrul aplicării sistemului de impozitare a venitului global, sunt asimilate salariilor(conform O.G.7/ 2001 privind impozitul pe venit) următoarele venituri:

a) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții de demnitate publică, stabilite potrivit legii;

b) drepturile de soldă lunară, indemnizațiile, primele, premiile, sporurile și alte drepturi ale cadrelor militare, acordate potrivit legii;

c) indemnizația lunară brută, precum și suma din profitul net, cuvenite administratorilor la companii/societăți naționale, societăți comerciale la care statul sau o autoritate a administrației publice locale este acționar majoritar, precum și la regiile autonome;

d) sumele primite de membrii fondatori ai societăților comerciale constituite prin subscripție publică;

e) veniturile realizate din încadrarea în muncă ca urmare a încheierii unei convenții civile de prestări de servicii;

Scanned with OKEN Scanner

f) sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de administrație și în comisia de cenzori;

g) sumele primite de reprezentanții în organisme tripartite, conform legii;

h) indemnizația lunară a asociatului unic, la nivelul valorii înscrise în declarația de asigurări sociale;

i) alte drepturi și indemnizații de natură salarială.

Contabilitatea decontărilor cu personalul este organizată cu ajutorul grupei 42 "Personal și conturi asimilate", grupă care este detaliată pe 5 conturi sintetice de gradul I cu funcție de pasiv, un cont sintetic de gradul I cu funcție de activ și un cont sintetic de gradul I bifuncțional, astfel:

- contul **421** "Personal-salarii datorate", cont de pasiv, care evidențiază sumele decontate sau în curs de decontare cu personalul, reprezentând drepturile salariale cuvenite acestuia;

- contul **423** "Personal-ajutoare materiale datorate", cont de pasiv, care ține evidența ajutoarelor de boală pentru incapacitate temporară de muncă, pentru îngrijirea copilului, a ajutoarelor de deces și a altor ajutoare acordate;

- contul **424** "Participarea personalului la profit", cont de pasiv, care ține evidența stimulentelor acordate personalului din profitul realizat;

- contul **425** "Avansuri acordate personalului", cont de activ, care ține evidența avansurilor acordate personalului;

- contul **426** "Drepturi de personal neridicate", cont de pasiv, care ține evidența drepturilor de personal neridicate în termenul legal;

- contul **427** "Rețineri din salarii datorate terților", cont de pasiv, care ține evidența reținerilor și poprirlor din salarii, datorate terților(rate, pensii alimentare, etc);

- contul **428** "Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul", cont bifuncțional, care este detaliat în două conturi sintetice de gradul II: **4281** "Alte datorii în legătură cu personalul" și **4282** "Alte creanțe în legătură cu personalul".

Exemple:

1.Se înregistrează salariile brute datorate pentru luna respectivă, în valoare de 10.000.000 lei.Reținerile din salarii sunt următoarele:

- impozit pe venitul din salarii: 1.200.000 lei
- avansuri acordate în timpul lunii: 3.000.000 lei
- cota de asigurări sociale: 950.000 lei
- cota pentru fondul de șomaj: 100.000 lei
- cota pentru asigurările de sănătate: 650.000 lei

1.1.se înregistrează salariile datorate:

641	=	**421**	/	10.000.000 lei
Cheltuieli cu salariile personalului		Personal-salarii datorate		

1.2.se rețin impozitele, contribuțiile și avansurile acordate:

Scanned with OKEN Scanner

421	=	%	/	5.900.000 lei
Personal-salarii datorate		**444**		
		Impozitul pe venituri de natura salariilor		1.200.000 lei
		425		
		Avansuri acordate personalului		3.000.000 lei
		4312		
		Contribuția personalului la asigurările sociale		950.000 lei
		4372		
		Contribuția personalului la fondul de șomaj		100.000 lei
		4314		
		Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate		650.000 lei

1.3.plata lichidării drepturilor salariale:

421	=	**5311**	/	4.100.000 lei
Personal – salarii datorate		Casa în lei		

1.4.plata prin bancă a reținerilor salariale:

%	=	**5121**	/	2.900.000 lei
444				
Impozitul pe venituri de natura salariilor				1.200.000 lei
4312				
Contribuția personalului la asigurările sociale				950.000 lei
4372				
Contribuția personalului la fondul de șomaj				100.000 lei
4314				
Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate				650.000 lei

2.Se înregistrează ajutoare materiale datorate personalului, suportate de la bugetul asigurărilor sociale, reprezentând un concediu de boală, în sumă de 5.000.000 lei, din care se reține:

- impozit pe venitul din salarii: 500.000 lei
- avansuri acordate în timpul lunii:2.000.000 lei
- cota de asigurări sociale:475.000 lei
- cota pentru fondul de șomaj:50.000 lei
- cota pentru asigurările de sănătate:325.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

- o rată:450.000 lei
Suma de 500.000 lei nu se ridică la termen.

2.1.se înregistrează sumele datorate:

4311 Contribuția unității la asigurările sociale	=	**423** Personal-ajutoare materiale datorate	/	5.000.000 lei

2.2.se rețin impozitele, contribuțiile și avansurile acordate:

423 Personal-ajutoare materiale datorate	=	%	/	3.800.000 lei
		444 Impozitul pe venituri de natura salariilor		500.000 lei
		425 Avansuri acordate personalului		2.000.000 lei
		4312 Contribuția personalului la asigurările sociale		475.000 lei
		4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj		50.000 lei
		4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate		325.000 lei
		427 Rețineri din salarii datorate terților		450.000 lei

2.3.plata lichidării drepturilor salariale și a ratei către terți:

421 Personal –salarii datorate	=	**5311** Casa în lei	/	700.000 lei
și				
421 Personal –salarii datorate	=	**426** Drepturi de personal neridicate	/	500.000 lei
427 Rețineri din salarii datorate terților	=	**5311** Casa în lei	/	450.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

5.4 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU BUGETUL ASIGURĂRILOR ȘI PROTECȚIEI SOCIALE

Pentru veniturile salariale plătite de unitate se datorează contribuții la bugetul de asigurări și protecție socială, la fondul pentru plata ajutorului de somaj și pentru asigurările sociale de sănătate, atât de către salariați cât și de către unitatea plătitoare de venituri.

De la 01.01.2003 contribuția pentru asigurări sociale, stabilită conform Legii 19/2000, modificată prin O.U.G.147/2002 și Legea bugetului asigurărilor sociale pe 2003, la o cotă de 34%, 39% sau 44% (în funcție de condițiile de muncă), aplicată la venitul salarial brut realizat în cursul unei luni, se împarte între unitate și salariat astfel: o cotă de 9.5% se reține din salariul brut realizat de către angajat, iar restul de 24.5%, 29.5% sau 34.5%(în funcție de cota aplicată) se suportă de către angajator, prin includerea în cheltuielile de exploatare.

Baza de calcul pentru contribuția la bugetul asigurărilor sociale datorată de angajator este modificată la nivelul a 5 salarii medii pe economie, înmulțite cu numărul mediu al angajaților din luna respectivă, începând cu data de 01.01.2003.

Contribuția la fondul pentru plata ajutorului de șomaj va fi, începând cu aceeași dată, în cotă de 3.5% aplicată la venitul salarial brut, pentru unitate, iar pentru salariat o cotă de 1% va fi reținută din venitul salarial brut realizat.

Contribuția la asigurările sociale de sănătate se modifică, începând cu aceeași dată de mai sus, la o cotă de 13.5% aplicată la venitul salarial brut și se va împărți între unitate și salariat astfel: o cotă de 6.5% va fi reținută din venitul salarial brut al angajatului, iar unitatea va plăti o cotă de 7% aplicată la venitul salarial brut realizat de angajați.

Pe lângă aceste contribuții, începând cu data de 01.01.2003, se mai aplică o taxă de 0.5% la venitul salarial brut, datorată doar de angajator, taxă care va fi vărsată pentru constituirea Fondului de accidente de muncă, conform Legii 346/2002.

Aceste contribuții sunt contabilizate cu ajutorul grupei 43 "Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate", grupă formată din 3 conturi sintetice de gradul I, detaliate pe 8 conturi sintetice de gradul II, astfel:

- contul **431**"Asigurări sociale", cont de pasiv, care ține evidența decontărilor privind contribuția angajatorului și a angajaților la asigurările sociale și a contribuției pentru asigurările sociale de sănătate.Acest cont este detaliat pe 4 conturi sintetice de gradul II, astfel: **4311** "Contribuția unității la asigurările sociale", **4312** "Contribuția personalului la asigurările sociale", **4313** "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" și **4314** "Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate";
- contul **437** "Ajutor de șomaj", cont de pasiv, care ține evidența decontărilor privind ajutorul de șomaj datorat de angajator și de angajați.Acest cont este detaliat pe două conturi sintetice de gradul II, astfel: **4371** "Contribuția unității la fondul de șomaj" și **4372** "Contribuția personalului la fondul de șomaj";
- contul **438** "Alte datorii și creanțe sociale", cont de pasiv, care ține evidența datoriilor de achitat sau a creanțelor de încasat, în contul asigurărilor sociale aferente exercițiului în curs.Acest cont este detaliat pe două conturi sintetice de gradul II, astfel: **4381** "Alte datorii sociale" și **4382** "Alte creanțe sociale".

Documentul justificativ pentru înregistrarea acestor contribuții în contabilitate este statul de salarii.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

1.Se înregistrează salariile brute datorate pentru luna respectivă, în valoare de 20.000.000 lei.Reținerile din salarii sunt următoarele:

- impozit pe venitul din salarii: 1.800.000 lei
- avansuri acordate în timpul lunii:5.000.000 lei
- cota de asigurări sociale:1.900.000 lei
- cota pentru fondul de șomaj:200.000 lei
- cota pentru asigurările de sănătate:1.300.000 lei

1.1.se înregistrează salariile datorate personalului și contribuțiile datorate de unitate:

641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	***421*** Personal-salarii datorate	/	*20.000.000 lei*
% **6451** Contribuția unității la asigurările socialela	=	% **4311** Contribuția unității: asigurările sociale	/	7.000.000 lei 4.900.000 lei
6452 Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj		**4371** Contribuția unității la fondul de șomaj		700.000 lei
6453 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate		**4313** Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate		1.400.000 lei

1.2.se rețin impozitele, contribuțiile și avansurile acordate:

421 Personal-salarii datorate	=	% **444** Impozitul pe venituri de natura salariilor	/	10.200.000 lei 1.800.000 lei
		425 Avansuri acordate personalului		5.000.000 lei
		4312 Contribuția personalului la asigurările sociale		1.900.000 lei
		4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj		200.000 lei
		4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate		1.300.000 lei

1.3.plata lichidării drepturilor salariale:

Scanned with OKEN Scanner

421	=	5311	/	9.800.000 lei
Personal – salarii datorate		Casa în lei		

1.4.plata prin bancă a reținerilor salariale:

%	=	5121	/	12.200.000 lei
444				
Impozitul pe venituri de natura salariilor				1.800.000 lei
4312				
Contribuția personalului la asigurările sociale				1.900.000 lei
4372				
Contribuția personalului la fondul de șomaj				200.000 lei
4314				
Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate				1.300.000 lei
4311				
Contribuția unității la asigurările sociale				4.900.000 lei
4371				
Contribuția unității la fondul de șomaj				700.000 lei
4313				
Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate				1.400.000 lei

5.5 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU BUGETUL STATULUI

În baza reglementărilor fiscale, fiecare unitate datorează impozite și taxe către bugetul statului, bugetele locale și bugetele fondurilor speciale, unele fiind aplicabile tuturor unităților (TVA, impozit pe profit, impozit pe dividende, impozit pe clădiri și teren, etc.) iar altele specifice, în funcție de domeniul de activitate al acestora(fondul pentru dezvoltarea sistemului energetic, fondul special al drumurilor publice, etc.) .

Baza legală care reglementează impozitele, taxele și contribuțiile la alte fonduri este actualizată anual prin Legea bugetului.

Evidența decontărilor cu bugetul statului, bugetele locale și bugetele fondurilor speciale este ținută cu ajutorul grupei 44 "Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate", grupă care este structurată în 7 conturi sintetice de gradul I, detaliate la rândul lor în 7 conturi sintetice de gradul II, astfel:

- contul 441 "Impozitul pe profit/venit", cont bifuncțional, care ține evidența decontărilor privind impozitul pe profit/venit.Plătitorii de impozit pe profit sunt persoanele juridice române, persoanele juridice străine care desfășoară activități printr-un sediu

Scanned with OKEN Scanner

permanent în România, pentru profitul aferent acelui sediu, persoanele fizice sau juridice, rezidente sau nerezidente pentru profitul obținut din asocieri care nu dau naștere unei persoane juridice.

Cotele de impozit pe profit/venit în vigoare sunt:

a.) cota de 25%, cu următoarele excepții prevăzute de Legea 414/2002 privind impozitul pe profit:

- în cazul Băncii Naționale a României cota este de 80%;
- unitățile care-și desfășoară activitatea în zona liberă, pe bază de licență, plătesc o cotă de 5% până la 31.12.2004;
- contribuabilii care fac export de bunuri din producție proprie, sau prin contract de comision, sau prestări de servicii pentru export, plătesc o cotă de 6%, pentru profitul corespunzător ponderii acestor venituri în totalul activității desfășurate, până la 31.12.2002, o cotă de 12, 5% până la 31.12.2003, iar începând cu 01.01.2004 cota de impozit devine și pentru această categorie de unități 25%;

b.) cota de 1.5% pe veniturile microîntreprinderilor, conform O.G.24/2001 privind impunerea microîntreprinderilor.Microîntreprinderile sunt unitățile care sunt producătoare de bunuri, prestează servicii sau/și desfășoară activitatea de comerț, au până la 9 salariați, au capital integral privat și realizează venituri anuale de până la 100.000 euro.

Cota se aplică asupra veniturilor înregistrate prin intermediul clasei 7 de conturi "Conturi de venituri", cu excepția conturilor 711 "Variația stocurilor", 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale" și 781 "Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare", deoarece aceste conturi nu reprezintă venituri efective.

Calculul impozitului pe profit/venit se face trimestrial (lunar în cazul băncilor), cumulat de la începutul anului fiscal și se determină ca diferență între veniturile totale și cheltuielile totale, rectificându-se baza impozabilă obținută, prin scăderea veniturilor neimpozabile și adăugarea cheltuielilor nedeductibile.

- contul **442** "Taxa pe valoarea adăugată", cont bifuncțional, care ține evidența decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată.Pentru evidențierea distinctă a taxei pe valoarea adăugată, se folosesc 5 conturi sintetice de gradul II:

- **4423** "TVA de plată", cont de pasiv, care ține evidența taxei pe valoarea adăugată de plătit la bugetul de stat;
- **4424** "TVA de recuperat", cont de activ, care ține evidența taxei pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul de stat;
- **4426** "TVA deductibilă", cont de activ, care ține evidența taxei pe valoarea adăugată deductibilă(nu prezintă sold la sfârșitul lunii);
- **4427** "TVA colectată", cont de pasiv, care ține evidența taxei pe valoarea adăugată colectată(nu prezintă sold la sfârșitul lunii);
- **4428** "TVA neexigibilă", cont bifuncțional, care ține evidența taxei pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor și cumpărărilor în rate sau pentru care nu s-au întocmit facturi, mărfurilor din stocul unităților de vânzare cu amănuntul, garanțiilor de bună execuție.

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect a cărui aplicabilitate este reglementată de Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată.

- contul **444** "Impozitul pe veniturile de natura salariilor", cont de pasiv, care ține evidența impozitului pe veniturile de natura salariilor și altor drepturi asimilate, datorat bugetului de stat.Modul de calcul al impozitului pe veniturile din salarii este reglementat de O.G.7/2001;

Scanned with OKEN Scanner

- contul 445 "Subvenții", cont de activ, care ține evidența decontărilor privind subvențiile de la buget sau provenite din contribuții financiare nerambursabile;

- contul 446 "Alte impozite, taxe și vărsăminte efectuate", cont de pasiv, care ține evidența decontărilor cu bugetul statului sau bugetele locale, privind accizele, impozitul pe țițeiul din producția internă și pe gaze naturale, impozitul pe dividende, impozitul pe clădiri și terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, vărsăminte din profitul net al regiilor autonome, etc;

- contul 447 "Fonduri speciale-taxe și vărsăminte asimilate", cont de pasiv, care ține evidența decontărilor efectuate cu alte organisme publice(ex:fondul special al drumurilor publice, contribuția la fondul special pentru sănătate);

- contul 448 "Alte datorii și creanțe cu bugetul statului", cont de pasiv, care ține evidența altor datorii și creanțe cu bugetul statului(ex:despăgubiri, amenzi, penalități datorate statului sau datoriile anulate).Acest cont este detaliat pe două conturi sintetice de gradul II astfel: 4481 "Alte datorii față de bugetul de stat" și 4482"Alte creanțe privind bugetul statului".

Exemple:

1.O societate comercială face un import de mărfuri pentru care se cunosc următoarele date:

- valoarea mărfii importate 2000 euro;
- cursul euro la data importului:33.000 lei/euro;
- taxele vamale: 20%;
- accizele 30%;.

Deoarece societatea comercializează atât bunuri care sunt scutite de TVA cât și bunuri pentru care se calculează TVA, se lucrează cu o prorată determinată pentru anul în curs la nivelul de 80%.

1.1.se înregistrează importul mărfurilor și a taxelor plătite în vamă, aferente acestuia:

- calculul valorii mărfurilor în lei:
2000 euro X 33.000 lei/euro=66.000.000 lei

- calculul taxelor vamale:
66.000.000 lei X 20%=13.200.000 lei

- calculul accizelor:
(66.000.000 lei + 13.200.000 lei) X 30%= 23.760.000 lei

- calculul bazei de impozitare pentru aplicarea TVA-ului:
66.000.000 lei + 13.200.000 lei + 23.760.000 lei = 102.960.000 lei

TVA – 102.960.000 lei X 19%=19.562.400 lei

371	=	%	/	102.960.000 lei
Mărfuri		401		
		Furnizori		66.000.000 lei
		446		
		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		36.960.000 lei

1.2.plata taxelor vamale, a accizelor și a TVA-ului aferent mărfurilor importate:

%	=	**5121**	/	56.522.400 lei
446		Conturi la		
Alte impozite, taxe		bănci în lei		36.960.000 lei
și vărsăminte asimilate				
4426				
TVA deductibilă				19.562.400 lei

1.3.determinarea TVA-ului deductibil pe baza proratei:

- calculul TVA-ului deductibil:

19.562.400 lei x 80%=15.649.920 lei

TVA nedeductibilă-19.562.400-15.649.920=3.912.480 lei

635	=	**4426**	/	3.912.480 lei
Cheltuieli cu alte		TVA deductibilă		
impozite, taxe și				
vărsăminte asimilate				

2.Se cumpără un utilaj în valoare de 15.000.000 lei(plus TVA 19%)cu plata în rate, achitându-se un avans de 20%, iar restul plăților se vor face în rate egale timp de 3 luni.

2.1.înregistrarea achiziției utilajului:

%	=	**404**	/	17.850.000 lei
2131		Furnizori de imobilizări		
Echipamente tehnologice				15.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				570.000 lei
4428				
TVA neexigibilă				2.280.000 lei

2.2.plata avansului:

404	=	**5121**	/	3.570.000 lei
Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci		
		în lei		

2.3.plata ratelor lunare:

404	=	**5121**	/	4.760.000 lei
Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci		
		în lei		
și				
4426	=	**4428**	/	760.000 lei
TVA deductibilă		Tva neexigibilă		

3.O societate comercială înregistrează venituri totale de 150.000.000 lei, cheltuieli totale de 130.000.000 lei, din care 3.000.000 lei cheltuieli cu o sponsorizare și 2.000.000 lei cheltuieli de protocol.Se calculează impozitul pe profit, în cazul în care societatea plătește impozitul pe profit conform Legii 414/2002.

Scanned with OKEN Scanner

3.1.se calculează cheltuielile deductibile, conform limitelor legale:

- cheltuielile cu sponsorizarea(limitate la 5% din profitul brut mai puțin cheltuielile cu sponsorizarea):

[(150.000.000 – 130.000.000) + 3.000.000] X 5%=1.150.000 lei –cheltuieli deductibile cu sponsorizarea

- cheltuielile de protocol(limitate la 2% din profitul brut mai puțin cheltuielile de protocol):

[(150.000.000 – 130.000.000) + 2.000.000] X 2%=440.000 lei-cheltuieli de protocol deductibile

3.2.se calculează și se înregistrează impozitul pe profit:

[(150.000.000 – 130.000.000) + (3.000.000-1.150.000)+(2.000.000-440.000)] X 25%=(20.000.000+1.850.000+1.560.000) X 25%=5.852.500 lei

691	=	441	/	5.852.500 lei
Cheltuieli cu impozitul pe profit		Impozitul pe profit / venit		

4.O societate comercială înregistrează venituri totale în valoare de 150.000.000 lei, din care 12.000.000 lei venituri înregistrate în contul"722" și 1.500.000 lei venituri înregistrate în contul"781".Se calculează impozit pe venit 1.5%, deoarece societatea este încadrată în categoria microîntreprinderilor.

4.1.se calculează veniturile la care se aplică procentul de impozit pe venitul microîntreprinderilor:

(150.000.000-12.000.000-1.500.000)=136.500.000 lei

4.2.se calculează și se înregistrează impozitul pe venitul microîntreprinderilor:

136.500.000 X 1.5%=2.047.500 lei

698	=	441	/	2.047.500 lei
Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus		Impozitul pe profit/ venit		

5.O societate comercială înregistrează următoarele obligații de plată:

- majorări datorate bugetului de stat: 4.560.000 lei;
- taxa pe valoarea adăugată:14.700.000 lei;
- impozit de dividende:780.000 lei;
- impozitul pe clădirile și terenurile aflate în patrimoniul unității:3.400.000 lei;
- contribuția unității de 2% pentru comercializarea de tutun: 3.120.000 lei.

5.1.înregistrarea obligațiilor de plată:

6581	=	4481	/	4.560.000 lei
Despăgubiri, amenzi și penalități		Alte datorii față de bugetul statului		

4427	=	4423	/	14.700.000 lei
TVA colectată		TVA de plată		

Scanned with OKEN Scanner

457	=	446	/	780.000 lei
Dividende de plată		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		
635	=	446	/	3.400.000 lei
Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		
635	=	447	/	3.120.000 lei
Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		Fonduri speciale- taxe și vărsăminte asimilate		

6.La inventarierea anuală se constată lipsa unor materii prime în valoare de 400.000 lei, care se impută gestionarului.

6.1.scăderea materiilor prime din gestiune:

601	=	301	/	400.000 lei
Cheltuieli cu materiile prime		Materii prime		

6.2.imputarea materiilor prime constatate lipsă, gestionarului:

4282	=	%	/	476.000 lei
Alte creanțe în legătură cu personalul		7588 Alte venituri din exploatare		400.000 lei
		4427 TVA colectată		76.000 lei

5.6 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU GRUPUL ȘI ASOCIAȚII

Atât relațiile între unități din cadrul unui grup, cât și relațiile unei unități cu asociații săi sunt contabilizate cu ajutorul grupei 45 "Grup și asociați", structurată pe 6 conturi sintetice de gradul I, detaliate la rândul lor pe 8 conturi sintetice de gradul II, astfel:

- contul **451** "Decontări în cadrul grupului", cont bifuncțional, care ține evidența operațiilor între unitățile aparținând aceluiași grup.Acest cont este detaliat pe două conturi sintetice de gradul II: **4511** "Decontări în cadrul grupului" și **4518** "Dobânzi aferente decontărilor din cadrul grupului";

- contul **452** "Decontări privind interesele de participare", cont bifuncțional, care ține evidența decontărilor privind interesele de participare.Acest cont este detaliat pe două conturi sintetice de gradul II: **4521** "Decontări privind interesele de participare" și **4528** "Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare";

- contul **455** "Sume datorate asociaților", cont de pasiv, care ține evidența sumelor lăsate temporar la dispoziția unității de către asociați.Acest cont este detaliat pe două conturi sintetice de gradul II: **4551** "Asociați-conturi curente" și **4558** "Asociați- dobânzi la conturi curente";

Scanned with OKEN Scanner

- contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul", cont de activ, care ține evidența decontărilor cu acționarii și asociații privind capitalul ;

- contul 457 "Dividende de plată", cont de pasiv, care ține evidența dividendelor datorate acționarilor sau asociaților, în corespondență cu aportul acestora la capitalul social;

- contul 458 "Decontări din operații în participație", cont bifuncțional, care ține evidența decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operații în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți.Acest cont este detaliat pe două conturi sintetice de gradul II: 4581 "Decontări din operații în participație-pasiv" și 4582 "Decontări din operații în participație-activ".

Exemple:

1.Se înregistrează acordarea unui împrumut unei societăți din cadrul grupului, în valoare de 30.000.000 lei și încasarea unei dobânzi aferente acestuia, în valoare de 3.000.000 lei.

1.1.se înregistrează acordarea împrumutului:

4511	=	**5121**	/	30.000.000 lei
Decontări în cadrul grupului		Conturi la bănci în lei		

1.2.se înregistrează dobânda aferentă:

4518	=	**766**	/	3.000.000 lei
Dobânzi aferente decontărilor din cadrul grupului		Venituri din dobânzi		

1.3.se încasează dobânda aferentă:

5121	=	**4518**	/	3.000.000 lei
Conturi la bănci în lei		Dobânzi aferente decontărilor din cadrul grupului		

2.Dividendele nete, neridicate de asociați, în valoare de 45.000.000 lei, se lasă temporar la dispoziția unității, pentru o dobândă de 10% pe an.

2.1.înregistrarea sumelor lăsate la dispoziția unității:

457	=	**4551**	/	45.000.000 lei
Dividende de plată		Asociați-conturi curente		

2.2.se înregistrează dobânda datorată de unitate către asociați:

666	=	**4558**	/	4.500.000 lei
Cheltuieli privind dobânzile		Asociați-dobânzi la conturi curente		

3.Se majorează capitalul social al unei societăți comerciale, prin aportul în numerar, în sumă de 6.000.000 lei, al unui nou asociat.

3.1.înregistrarea majorării capitalului social:

456	=	**1011**	/	6.000.000 lei
Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul		Capital subscris nevărsat		

Scanned with OKEN Scanner

3.2.depunerea numerarului la casierie:

5311	=	456	/	6.000.000 lei
Casa în lei		Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul		
și				
1011	=	1012	/	6.000.000 lei
Capital subscris nevărsat		Capital subscris vărsat		

4.Se formează o asociație în participațiune între societățile comerciale X și Y, cu cotă de participare de 70% pentru societatea X și 30% pentru societatea Y, contabilitatea fiind ținută de societatea X.Pe parcursul unei luni se înregistrează venituri de 100.000.000 lei și cheltuieli de 70.000.000 lei, aferente asociației.

4.1. se colectează veniturile și cheltuielile de către societatea X:

601-686	=	%	/	70.000.000 lei
		Diverse conturi		
%	=	701-786	/	100.000.000 lei
Diverse conturi				

4.2.se transmite cota- parte de 30% către societatea Y:

- la societatea X se fac înregistrările:

4581	=	601-686	/	21.000.000 lei
Decontări din operații în participație-pasiv				
și				
701-786	=	4581	/	30.000.000 lei
		Decontări din operații în participație-pasiv		
4581	=	5121	/	9.000.000 lei
Decontări din operații în participație pasiv în lei		Conturi la bănci		

- la societatea Y se fac înregistrările:

601-686	=	4582	/	21.000.000 lei
		Decontări din operații în participație-activ		
și				
4582	=	701-786	/	30.000.000 lei
Decontări din operații în participație-activ				
5121	=	4582	/	9.000.000 lei
Conturi la bănci în lei		Decontări din operații în participație-activ		

Scanned with OKEN Scanner

4.3.se calculează de către societatea X impozitul pe profit pentru întreaga asociație și se transmite către asociatul Y, cota- parte de 30%:

- calculul impozitului pe profit:

(100.000.000 –70.000.000) x 25%=7.500.000 lei

- la societatea X se fac înregistrările:

- înregistrarea și plata întregului impozit pe profit_

691	=	441	/	7.500.000 lei
Cheltuieli cu impozitul pe profit		Impozitul pe profit/ venit		

441	=	5121	/	7.500.000 lei
Impozitul pe profit/ venit		Conturi la bănci în lei		

- transmiterea cotei-părți din impozitul pe profit către asociatul Y și încasarea acesteia (7.500.000 x 30%)=2.250.000 lei

4582	=	691	/	2.250.000 lei
Decontări din operații în participație-activ		Cheltuieli cu impozitul pe profit		

5121	=	4582	/	2.250.000 lei
Conturi la bănci		Decontări din operații în participație-activ		

- la societatea Y se fac înregistrările:

691	=	4581	/	2.250.000 lei
Cheltuieli cu impozitul pe profit		Decontări din operații în participație-pasiv		

4581	=	5121	/	2.250.000 lei
Decontări din operații în participație-pasiv în lei		Conturi la bănci		

* Dacă în asociere participantul Y este persoană fizică, atunci societatea X este obligată să-i rețină impozitul pe profit și pe dividende(și alte impozite dacă este cazul)și să-i plătească dividendele nete.

5.7 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU DEBITORII ȘI CREDITORII DIVERȘI

Debitorii și creditorii diverși sunt reprezentați de persoane fizice sau juridice care au legături ocazionale cu unitatea.

Contabilitatea acestor decontări este organizată cu ajutorul grupei 46 "Debitori și creditori diverși", grupă structurată pe 2 conturi sintetice de gradul I, astfel:

- contul **461** "Debitori diverși", cont de activ, care ține evidența debitorilor proveniți din vânzarea de imobilizări, pagube materiale provocate de terți, existența unor titluri executorii și a altor creanțe;

Scanned with OKEN Scanner

- contul 462 "Creditori diverși", cont de pasiv, care ține evidența sumelor datorate terților, pe bază de titluri executorii sau alte obligații față de terți.

Exemple:

1.Se impută unui terț contravaloarea materiilor prime lăsate în custodie, pe care acesta nu le-a mai înapoiat unității, în valoare de 3.000.000 lei.

1.1.se înregistrează creanța asupra terțului:

461	=	%	/	3.570.000 lei
Debitori diverși		**7588**		
		Alte venituri din exploatare		3.000.000 lei
		4427		
		TVA colectată		570.000 lei

1.2.scăderea din gestiune a materiilor prime nerecuperate:

601	=	**351**	/	3.000.000 lei
Cheltuieli cu materiile prime		Materii și materiale aflate la terți		

2.Se încasează prin bancă suma de 30.000.000 lei, sumă care a fost virată greșit în contul unității, necuvenindu-se acesteia:

5121	=	**462**	/	30.000.000 lei
Conturi la bănci în lei		Creditori diverși		

3.O societate comercială datorează terților penalități aferente unui contract neonorat, în valoare de 10.000.000 lei, pe care le achită prin virament bancar.

3.1.se înregistrează datoria către terți:

6581	=	**462**	/	10.000.000 lei
Despăgubiri, amenzi și penalități		Creditori diverși		

3.2.plata penalităților:

462	=	**5121**	/	10.000.000 lei
Creditori diverși		Conturi la bănci în lei		

4.Un autoturism care figurează în evidențele unității la valoarea de 45.000.000 lei, amortizat complet, se vinde către o altă societate la valoarea de 65.000.000 lei (plus TVA 19%).Încasarea contravalorii autoturismului se face prin virament bancar.

4.1.se înregistrează vânzarea autoturismului:

461	=	%	/	77.350.000 lei
Debitori diverși		**7583**		
		Venituri din cedarea activelor și alte cheltuieli de capital		65.000.000 lei
		4427		
		TVA colectată		12.350.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

4.2.scoaterea din patrimoniu a autoturismului vândut:

2813	=	2133	/	45.000.000 lei
Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor		Mijloace de transport		

4.3.încasarea contravalorii autoturismului vândut:

5121	=	461	/	77.350.000 lei
Conturi la bănci în lei		Debitori diverși		

5.8 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI A VENITURILOR ÎN AVANS

Principiul independenței exercițiilor generează apariția în Planul de conturi general a conturilor de regularizare, regăsite în grupa 47 "Conturi de regularizare și asimilate", grupă care este detaliată pe 3 conturi sintetice de gradul I, astfel:

- contul **471** "Cheltuieli înregistrate în avans", cont de activ, ține evidența cheltuielilor efectuate în avans de către unitate și care urmează să fie incluse eșalonat pe cheltuieli în exercițiile viitoare(ex:reparații capitale la mijloace fixe, chirii plătite în avans, abonamente, etc.);
- contul **472** "Venituri înregistrate în avans", cont de pasiv, care ține evidența veniturilor încasate în avans de unitate și care se vor defalca pe venituri în exercițiile viitoare(ex:chirii și abonamente încasate în avans, etc.) ;
- contul **473** "Decontări din operații în curs de clarificare", cont bifuncțional, care ține evidența sumelor în curs de clarificare, care necesită lămuriri suplimentare pentru încadrarea lor corectă pe conturile corespondente.

Exemple:

1.Se plătesc 35.700.000 lei în avans către terți, reprezentând chiria pe trei luni, suma lunară datorată fiind de 10.000.000 lei(plus TVA 19%).

1.1.se înregistrează factura cu chiria în avans:

%	=	401	/	35.700.000 lei
471 Cheltuieli înregistrate în avans		Furnizori		30.000.000 lei
4426 TVA deductibilă				5.700.000 lei

1.2.se plătește suma facturată de furnizor:

401	=	5121	/	35.700.000 lei
Furnizori		Conturi la bănci în lei		

1.3.repartizarea lunară pe cheltuieli a chiriei, conform contractului:

612	=	471	/	10.000.000 lei
Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile		Cheltuieli înregistrate în avans		

Scanned with OKEN Scanner

2.Se încasează 35.700.000 lei în avans de la terți, reprezentând chiria pe trei luni, suma lunară datorată fiind de 10.000.000 lei(plus TVA 19%).

2.1.se înregistrează facturarea, în avans, a chiriei:

461	=	%	/	35.700.000 lei
Debitori diverși		472		
		Venituri înregistrate în avans		30.000.000 lei
		4427		
		TVA colectată		5.700.000 lei

2.2.se încasează factura în contul bancar:

5121	=	461	/	35.700.000 lei
Conturi la bănci în lei		Debitori diverși		

2.3.se repartizează pe venituri chiria lunară, conform contractului:

472	=	706	/	10.000.000 lei
Venituri înregistrate în avans		Venituri din redevențe, locatii de gestiune și chirii		

3.Se constată că în extrasul de cont apare plătită o sumă de 4.000.000 lei, pentru care nu există document justificativ.În urma verificărilor efectuate se constată că suma reprezintă plata către un furnizor.

3.1.înregistrarea sumei în curs de clarificare:

473	=	5121	/	4.000.000 lei
Decontări din operații în curs de clarificare în lei		Conturi la bănci		

3.2.înregistrarea sumei în contul corespondent:

401	=	473	/	4.000.000 lei
Furnizori		Decontări din operații în curs de clarificare		

5.9 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR ÎN CADRUL UNITĂȚII

Decontările în cadrul unității apar la acele societăți comerciale care au o structură organizatorică complexă, compusă din subunități care-și conduc contabilitatea proprie până la nivel de balanță de verificare.

Transferul de bunuri sau de prestări servicii între unitate și subunități sau doar între subunități, se contabilizează cu ajutorul grupei 48"Decontări în cadrul unității", care este structurată pe 2 conturi sintetice de gradul I, astfel:

-contul 481"Decontări între unitate și subunități", cont bifuncțional, care ține evidența decontărilor între unitate și subunitățile sale fără personalitate juridică, dar care își conduc contabilitatea proprie;

Scanned with OKEN Scanner

-contul 482 "Decontări între subunități", cont bifuncțional, care ține evidența decontărilor între subunitățile din cadrul aceleiași unități, care nu au personalitate juridică, însă își conduc contabilitatea proprie.

Exemplu:

1.O societate comercială transferă către o filială materii prime în valoare de 3.400.000 lei.

1.1.înregistrarea operației la unitatea centrală:

481	=	301	/	3.400.000 lei
Decontări între unitate și subunități		Materii prime		

5.10 CONTABILITATEA GARANȚIILOR ÎN SOCIETĂȚILE COMERCIALE

A.Garanțiile gestionarilor

Având în vedere valorile materiale și bănești foarte mari ce fac parte din patrimoniul agenților economici cu activitate comercială și de turism practica și legea au impus constituirea unor garanții gestionare din partea celor care mânuiesc asemenea valori.Aceste garanții gestionare sunt suportate de angajați fiind înregistrate nu numai în conturile bilanțiere, ci și în cele speciale de ordine și evidență.

Legislația în vigoare precizează că gestionar este acel angajat al unui agent economic, organizație non profit sau instituție publică care are ca atribuții principale de serviciu, primirea, păstrarea și eliberarea de bunuri aflate în administrarea, folosința sau deținerea chiar temporară a unei unități patrimoniale indiferent de modul de dobândire și de locul unde se află bunurile respective.

Prin bunuri se înțeleg bunurile materiale, mijloacele bănești sau orice alte valori.

Pentru funcția de gestionar nu pot fi angajate persoane care au sub 21 de ani, nu au studiile obligatorii, sunt în curs de urmărire penală sau de judecată pentru săvârșirea de infracțiuni prevăzute și pedepsite de Codul Penal.

Legea prevede obligativitatea constituirii de garanții în numerar care vor fi depuse de agenții economici la CEC sau la băncile comerciale într-un cont special.

De asemenea se pot constitui și garanții suplimentare în funcție de natura și valoarea bunurilor gestionate constând în:

a) afectarea unor bunuri imobile sau bunuri mobile de folosință îndelungată, proprietate a gestionarului sau a unor terți pentru garantarea față de unitatea patrimonială a acoperirii eventualelor pagube ce s-ar cauza de gestionar;

b) obligații asumate de terți față de unitatea patrimonială de a acoperi pagubele ce s-ar cauza de gestionar, fie integral fie pentru o sumă determinată.

Această garanție suplimentară poate fi constituită și în numerar.Potrivit legii nu este obligat să constituie garanție cel care înlocuiește temporar un gestionar sau cel căruia i se încredințează o gestiune pe o perioadă de cel mult 60 de zile până la numirea unui nou gestionar. Există situații când gestionarul lipsește din orice cauză, iar operațiile legate de gestiune nu pot fi întrerupte.În această situație primirea, păstrarea și eliberarea de bunuri se vor face de persoana delegată de gestionar cu acordul conducătorului (administratorului) societății comerciale.Când gestionarul nu desemnează un delegat (înlocuitor) ori acesta nu se prezintă sau când administratorul societății comerciale nu

Scanned with OKEN Scanner

este de acord cu persoana desemnată de gestionar, operațiile legate de gestiune vor fi făcute de către o comisie numită de reprezentanții legali (de conducere). Înlocuirea gestionarului într-o astfel de situație se poate face pentru o perioadă de maxim 60 de zile.După curgerea a 60 de zile se procedează la predarea - primirea gestiunii conform legii.

Constituirea garanției gestionare se face prin contract încheiat în formă scrisă.Garanțiile reciproce între gestionari nu sunt admise.Aceeași persoană nu poate constitui garanții pentru mai mulți gestionari.

Înainte de încredințarea gestiunii unei persoane se constituie garanție în numerar.

Garanția în numerar se va constitui la nivelul de minim un salariu și de maxim trei salarii tarifare lunare ale gestionarului.Ea nu va putea depăși valoarea bunurilor încredințate.

Garanția în numerar se reține în rate lunare de 1/10 din salariul tarifar lunar sau din câștigul mediu pe o lună după caz.Dacă din cauza altor rețineri ratele din contul garanției în numerar nu pot fi reținute, gestionarul este obligat să le depună.

Garanția în numerar va fi depusă de societatea comercială la Casa de Economii și Consemnațiuni sau la băncile comerciale înscriidu-se într-un carnet de consemnare pe numele gestionarului.

Acest carnet va fi păstrat de unitatea patrimonială în favoarea căreia s-a constituit garanția.

Pentru sumele depuse drept garanții CEC-ul și băncile comerciale vor acorda o dobândă anuală, stabilită de depozitarul garanției care poate fi mai mică decât dobânda acordată pentru depozitele la termen (de cel puțin un an).

Garanția în numerar și dobânda aferentă pot fi ridicate de către gestionarul titular al carnetului de consemnare la încetarea contractului său de muncă sau la trecerea într-o funcție pentru care nu se cere garanție în situația în care nu a cauzat o pagubă sau paguba a fost acoperită în întregime.

În situația în care gestionarul a cauzat o pagubă în gestiune la locul său de muncă și aceasta nu se acoperă în întregime în termen de o lună de la obținerea titlului executoriu definitiv societatea comercială se va îndestula din garanția în numerar constituită în favoarea sa.

Când garanțiile gestionare au fost utilizate de societățile comerciale în întregime sau în parte pentru acoperirea pagubelor provocate de gestionari aceștia din urmă au obligația să reîntregească garanția numerar în rate lunare de 1/3 din salariul tarifar sau din câștigul mediu lunar.

Pot fi aduse drept garanție suplimentară atât bunuri imobile cât și bunuri mobile.

Evaluarea bunurilor imobile se face conform dispozițiilor legale privind modul de stabilire a despăgubirilor pentru terenurile și construcțiile care trec în proprietatea statului prin expropiere.

Evaluarea bunurilor mobile se face la 50% din prețul de vânzare cu amănuntul.În situația când pentru bunurile mobile respective nu există preț de vânzare cu amănuntul, evaluarea se va face de către societatea comercială, eventual pe baza unui raport de evaluare întocmit de către un expert.

Imobilele aduse drept garanție vor fi ipotecate în favoarea societății comerciale pentru care se constituie garanția pe baza cererii și a contractului de garanție imobiliară (este necesară forma solemnă, autentificarea actului).

Bunurile mobile aduse drept garanție rămân în folosința gestionarului și nu pot fi înstrăinate fără înștiințarea prealabilă a societății comerciale.

Societățile comerciale potrivit legii, vor recalcula periodic garanțiile în numerar și cele suplimentare în funcție de modificările intervenite în salariul tarifar al gestionarului, precum și în specificul și valoarea bunurilor gestionate.

Scanned with OKEN Scanner

Orice abatere de la dispozițiile legale cu privire la gestionarea bunurilor atrage după sine răspunderea materială, disciplinară, administrativă, civilă sau penală după caz.

Salariatul cu funcție de conducere, precum și orice alt salariat vinovat de angajarea, trecerea sau menținerea unei persoane în funcția de gestionar fără respectarea condițiilor de vârstă, studii și stagiu precum și a prevederilor referitoare la antecedentele penale răspund integral pentru pagubele cauzate de gestionar, solidar cu acesta.

Din comisia de inventariere a bunurilor patrimoniale nu pot face parte gestionarii depozitelor supuse inventarierii, cu excepția unităților mici. Prin unitățile mici - entități unde inventarierea se poate face de o singură persoană - se înțelege:

- persoanele fizice care au calitatea de comerciant sau societățile comerciale al căror număr de salariați este de până la două persoane, iar valorile materiale care trebuiesc inventariate nu depășesc plafonul stabilit de administratorii unității.

I.Principalele înregistrări contabile a garanțiilor pentru angajații care îndeplinesc funcția de gestionar sunt:

1.Salariile cuvenite persoanlului unității inclusiv a celui care îndeplinește funcția de gestionar.

641	=	**421**	/	40.000.000 lei
Cheltuielile		Personal		
cu remunerațiile personalului		- remunerații datorate		

2.Valoarea garanțiilor reținute gestionarilor pe statul de plată:

421	=	**4281**	/	4.000.000 lei
Personal		Alte datorii		
– remunerații datorate		în legătură cu personalul		

3.Valoarea garanțiilor încasate în numerar de la gestionari și nu prin reținere pe statul de plată:

5311	=	**4281**	/	5.000.000 lei
Casa în lei		Alte datorii		
		în legătură cu personalul		

4.Depunerea în contul curent a sumelor încasate în numerar drept garanții gestionare.

5121	=	**5311**	/	5.000.000 lei
Conturi		Casa în lei		
la bănci în lei				

5.Valoarea garanției virată din contul unității de la bancă în contul de depozit-disponibilități pentru garanții în numerar (la bancă sau la CEC).

5121	=	**5121**	/	9.000.000 lei
Conturi la bănci în lei		Conturi la bănci în lei		

Scanned with OKEN Scanner

6.Valoarea dobânzii încasate de unitate, cuvenită gestionarilor pentru sumele reținute și depuse la bancă sau la CEC – drept garanție.

5121 Conturi la bănci în lei	=	4281 Alte datorii în legătură cu personalul	/	2.700.000 lei

7.Valoarea comisionului achitat unității bancare sau CEC-ului la lichidarea garanției care potrivit legii se suportă de către gestionari:

4281 Alte datorii în legătură cu personalul	=	5121 Conturi la bănci în lei	/	100.000 lei

8.Ridicarea garanției și a dobânzii din contul deschis la CEC și depunerea în casierie.

5311 Casa în lei	=	5121 Conturi la bănci în lei	/	11.600.000 lei

sau:

581 Viramente interne	=	5121 Conturi la bănci în lei	/	11.600.000 lei
5311 Casa în lei	=	581 Viramente interne	/	11.600.000 lei

9.Achitarea sumelor cuvenite gestionarilor reprezentând garanția și dobânda mai puțin comisionul CEC.

4281 Alte datorii în legătură cu personalul	=	5311 Casa în lei	/	11.600.000 lei

II.În situația în care cu ocazia efectuării inventarierii unei gestiuni se constată o lipsă în gestiune și pentru acoperirea pagubei se utilizează garanțiile gestionare se vor efectua următoarele înregistrări contabile:

1.Constituirea garanției în numerar prin reținerea din drepturile salariale cuvenite gestionarului.

421 Personal remunerații datorate	=	4281 Alte datorii în legătură cu personalul	/	6.900.000 lei

2.Valoarea garanției separată din contul unității la bancă în contul de garanții gestionare:

Scanned with OKEN Scanner

5121 Conturi la bănci în lei- analitic BCR -nume gestionar	=	5121 Conturi la bănci în lei	/	6.900.000 lei

3.Lipsa imputabilă la preț de vânzare cu amănuntul sau la prețurile pieței pe baza deciziei de imputare.

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul	=	% 7588 Alte venituri din exploatare 4427 TVA colectată	/ 	11.900.000 lei 10.000.000 lei 1.900.000 lei

4.Descărcarea gestiunii de mărfuri, la preț de înregistrare.

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	371 Mărfuri	/	8.000.000 lei

5.Utilizarea garanției în numerar de către unități pe baza titlului executoriu rămas definitiv, și încasarea diferenței imputate în numerar.

% 4281 Alte datorii în legătură cu personalul 5311 Casa în lei	=	4282 Alte creanțe în legătură cu personalul	/	11.900.000 lei 6.900.000 lei 5.000.000 lei

6.Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri.

121 Profit și pierdere	=	607 Cheltuieli privind mărfurile	/	8.000.000 lei
7588 Alte venituri din exploatare	=	121 Profit și pierdere	/	10.000.000 lei

B.Garanțiile administratorilor. Constituirea acestor garanții este reglementată de prevederile legii 31/1990 privind societățile comerciale republicată care stabilește că înainte de preluarea funcției, fiecare dintre administratori va trebui să depună o garanție ce nu poate fi mai mică decât valoarea nominală a zece acțiuni sau decât dublul indemnizației lunare.

C.Garanția depusă de cenzori. Cenzorii sunt aleși în conformitate cu prevederile Legii 31/1990 privind societățile comerciale republicată astfel:

Scanned with OKEN Scanner

- societatea pe acțiuni va avea trei cenzori și toți atâția supleanți dacă prin actul constitutiv nu se prevede un număr mai mare.În toate cazurile numărul cenzorilor trebuie să fie impar.Alegerea cenzorilor se face la început de către adunarea constitutivă, iar mandatul lor este de 3 ani cu posibilitate de realegere.

Cenzorii sunt obligați să depună garanția conform legii înainte de preluarea funcției.Garanția ca și în cazul administratorilor va rămâne în casa societății si nu va putea fi restituită decât după ce adunarea generală a aprobat bilanțul contabil al ultimului exercițiu financiar în care cenzorul a îndeplinit această funcție.Garanția va fi depusă la nivelul a 1/3 din garanția cerută pentru administratori.

Cenzorii au ca obligație principală supravegherea gestiunii societății, verificarea bilanțului contabil și a contului de profit și pierdere, a concordanței acestora cu registrele contabile.

Totodată cenzorii verifică dacă evaluarea patrimoniului s-a făcut conform regulilor stabilite pentru întocmirea bilanțului contabil.

- în cazul societăților comerciale cu răspundere limitată unde numărul asociaților trece de 15, numirea cenzorilor este obligatorie.

Considerăm că deoarece cenzorii potrivit legii sunt aleși de adunările generale ale acționarilor și nu există raporturi de natura celor de muncă cu societatea comercială respectivă, înregistrarea contabilă a garanțiilor reținute acestora se face cu ajutorul contului 462 "Creditori diverși".

Prezentăm mai jos câteva din înregistrările contabile aferente:

1.Pe baza dispoziției de încasare către casierie se încasează garanția de la cenzori.

5311	=	462	/	10.000.000 lei
Casa în lei		Creditori diverși		

Considerăm greșită reținerea garanției cenzorilor din indemnizația cuvenită acestora deoarece legea impune constituirea ei în prealabil înainte de preluarea funcției.

1.Pe baza dispoziției de plată către casierie se restituie garanția cenzorilor în numerar:

462	=	5311	/	10.000.000 lei
Creditori diverși		Casa în lei		

D.Garanțiile bănești în favoarea furnizorilor de energie electrică, gaze naturale, apă, telefon sau altele asemenea în baza obligațiilor contractuale asumate.

Din punct de vedere al înregistrării în contabilitate, sunt încadrate în categoria activelor imobilizate, a imobilizărilor financiare deoarece sumele respective rămân "blocate" la furnizori pe toată perioada derulării contractelor.

Principalele înregistrări contabile referitoare la aceste operațiuni sunt:

- în contabilitatea beneficiarului serviciilor respective:

1.Achitarea cu numerar a garanției cerute de furnizori.

2678	=	5311	/	10.000.000 lei
Alte creanțe imobilizate		Casa în lei		

2.Achitarea prin virament (transfer bancar fără numerar) a garanțiilor cerute de furnizori:

2678	=	5121	/	10.000.000 lei
Alte creanțe imobilizate		Conturi la bănci în lei		

Scanned with OKEN Scanner

3.Înregistrarea consumurilor de astfel de servicii pe baza facturilor furnizorilor:

- cheltuielile cu energia și apa:

%	=	401	/	11.900.000 lei
605		Furnizori		
Cheltuieli cu energia și apa				10.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				1.900.000 lei

- cheltuielile cu telefonul:

%	=	401	/	11.900.000 lei
626		Furnizori		
Cheltuieli poștale și taxe				
de telecomunicații				10.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				1.900.000 lei

- consumul de gaze naturale:

%	=	401	/	11.900.000 lei
628		Furnizori		
Alte cheltuieli				
cu serviciile executate de terți				10.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				1.900.000 lei

4.Restituirea garanțiilor depuse la furnizori în cazul în care acesta nu le execută pentru neplata serviciilor prestate.

- încasarea prin virament:

5121	=	2678	/	10.000.000 lei
Conturi		Alte creanțe		
la bănci în lei		imobilizate		

- încasarea în numerar:

5311	=	2678	/	10.000.000 lei
Casa în lei		Alte creanțe imobilizate		

5.Un aspect nu lipsit de interes este acela dacă garanțiile constituite la furnizorii de servicii așa zise de monopol sunt purtătoare de dobânzi sau nu.Starea de normalitate impune înregistrarea la depunători a unor venituri financiare sub forma dobânzilor.

- evidențierea dobânzilor de încasat de la furnizorii de servicii:

2678	=	763	/	3.000.000 lei
Alte creanțe imobilizate		Venituri din		
		creanțe imobilizate		

Scanned with OKEN Scanner

- încasarea dobânzilor:

5121 Conturi la bănci în lei	=	**2678** Alte creanțe imobilizate	/	3.000.000 lei

6.Executarea garanției de către furnizorul de servicii:

401 Furnizori	=	**2678** Alte creanțe imobilizate	/	10.000.000 lei

În contabilitatea furnizorului de servicii:

1.Încasarea sumelor drept garanții:
- prin virament:

5121 Conturi la bănci în lei	=	**167** Alte împrumuturi și datorii asimilate	/	10.000.000 lei

- în numerar:

5311 Casa în lei	=	**167** Alte împrumuturi și datorii asimilate	/	10.000.000 lei

2.Facturarea serviciilor prestate:

4111 Clienți	=	%	/	11.900.000 lei
		704 Venituri din lucrări executate și servicii prestate		10.000.000 lei
		4427 TVA colectată		1.900.000 lei

3.Executarea garanției prin compesarea cu debitul stabilit prin relațiile comerciale:

167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	=	**4111** Clienți	/	10.000.000 lei

4.Separarea garanției încasate de la beneficiari:

5121 Conturi la bănci în lei - analitic garanție beneficiar	=	**5121** Conturi la bănci în lei	/	10.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

5.Evidențierea eventualelor dobânzi de încasat aferente sumelor primite cu titlu de garanție de la beneficiari:

5187 Dobânzi de încasat	=	1678 Dobânzi aferente altor împrumuturi datorii asimilate	/	3.000.000 lei

6.Plata dobânzii datorată beneficiarului serviciilor (celui care a constituit o garanție).

1678 Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	/	3.000.000 lei

7.Executarea dobânzii pentru neplata de către beneficiar a serviciilor facturate.

1678 Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate	=	4111 Clienți	/	3.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 6
CONTABILITATEA TREZORERIEI

Trezoreria reprezintă o componentă importantă a activității unității, cuprinzând totalitatea operațiilor cu numerar sau echivalente de numerar.Operațiile cu numerar sunt reprezentate de decontările făcute prin casierie sau prin contul bancar, în timp ce echivalentele de numerar sunt reprezentate de titlurile de plasament(acțiuni, obligațiuni), creditele bancare (liniile de credit deschise de bănci), cecuri și efecte comerciale (cambia, biletul la ordin).

Disponibilitățile în numerar din casierie dau posibilitatea efectuării de plăți zilnice în numerar în limita plafonului de casă stabilit prin reglementările legale (în prezent plafonul de plăți zilnice către furnizori, persoane juridice, este de 30.000.000 lei).Tot în categoria disponibilităților în numerar intră și alte valori aflate la dispoziția unității, cum ar fi: timbrele, biletele de odihnă și de călătorie.

Disponibilitățile din contul bancar pot fi transferate în numerar în casieria unității, sau prin intermediul ordinelor de plată, cecurilor, cambiilor, biletelor la ordin sau acreditivelor, pot fi folosite pentru achitarea terților.

Titlurile de plasament sunt reprezentate de acțiuni, obligațiuni și alte titluri de plasament, prin intermediul cărora se urmărește o creștere a veniturilor unității.

Creditele bancare acoperă o nevoie de numerar pentru desfășurarea activității unei unități la un moment dat, sunt purtătoare de dobânzi și, în general, unitatea trebuie să prezinte anumite garanții pentru obținerea lor.

Contabilitatea trezoreriei este organizată pe baza conturilor cuprinse în clasa a 5-a, clasă din care fac parte mai multe grupe de conturi:

- grupa 50 "Investiții financiare pe termen scurt" cuprinde conturile ce reflectă titlurile de plasament aflate la dispoziția unității;
- grupa 51 "Conturi la bănci" cuprinde atât conturile care reflectă disponibilul bancar și efectele de încasat, cât și creditele bancare pe termen scurt și dobânzile de plătit și de încasat;
- grupa 53 "Casa" cuprinde conturile de diponibil în casierie, în lei și devize, precum și alte valori aflate la dispoziția unității;
- grupa 54 "Acreditive"cuprinde conturile în care sunt reflectate acreditivele deschise de unitate la dispoziția terților și avansurile de trezorerie;
- grupa 58 "Viramente interne" cuprinde informații despre transferul disponibilităților în numerar între conturile bancare ale unității, sau între acestea și casierie;
- grupa 59 "Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie"cuprinde conturile în care sunt reflectate provizioanele constituite pentru deprecierea elementelor de trezorerie.

6.1 CONTABILITATEA INVESTIȚIILOR PE TERMEN SCURT

Investițiile financiare pe termen scurt sunt reprezentate de acțiunile proprii răscumpărate, acțiunile emise de terți și achiziționate în vederea obținerii unor câștiguri pe termen scurt (de regulă sub un an), obligațiunile proprii răscumpărate, obligațiuni emise de terți și achiziționate pentru obținerea de venituri suplimentare și de alte titluri de plasament achziționate în vederea obținerii de venituri.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea investițiilor pe termen scurt se organizează cu ajutorul grupei 50 "Investiții financiare pe termen scurt", care este structurată pe 7 conturi sintetice de gradul I și 2 conturi sintetice de gradul II, astfel:

- contul 501 "Investiții financiare pe termen scurt la societăți din cadrul grupului", cont de activ, care ține evidența investițiilor financiare pe termen scurt la societățile din cadrul grupului, cumpărate în vederea obținerii de venituri financiare pe termen scurt;
- contul 502 "Acțiuni proprii", cont de activ, care ține evidența acțiunilor proprii răscumpărate;
- contul 503 "Acțiuni", cont de activ, care ține evidența acțiunilor cumpărate în vederea obținerii unor venituri într-un termen scurt;
- contul 505 "Obligațiuni emise și răscumpărate", cont de activ, care ține evidența obligațiunilor emise și răscumpărate;
- contul 506 "Obligațiuni", cont de activ, care ține evidența obligațiunilor cumpărate de la terți;
- contul 508 "Alte investiții financiare pe termen scurt și creanțe asimilate", cont de activ, care ține evidența altor titluri de plasament și a creanțelor asimilate, cumpărate de la terți. Acest cont este detaliat pe două conturi sintetice de gradul II, astfel: 5081 "Alte titluri de plasament" și 5088 "Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament";
- contul 509 "Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt", cont de pasiv, care ține evidența vărsămintelor rămase de efectuat pentru titlurile de plasament cumpărate;

Pentru toate conturile ce reflectă investițiile pe termen scurt există corespondent în grupa 59 "Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie", grupă care ține evidența constituirii, majorării, diminuării sau anulării de provizioane care ajustează valoarea de înregistrare a investițiilor financiare pe termen scurt, în cazul în care aceasta suferă modificări în termeni reali.

Această grupă conține 6 conturi sintetice de gradul I, conturi de pasiv, astfel:

591"Provizioane pentru deprecierea investițiilor financiare la societățile din cadrul grupului", 592 "Provizioane pentru deprecierea acțiunilor proprii", 593 "Provizioane pentru deprecierea acțiunilor", 595 "Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor emise și răscumpărate", 596 "Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor" și 598 "Provizioane pentru deprecierea altor investiții financiare și creanțe asimilate".

Exemple:

1.Se achiziționează 500 acțiuni cu valoarea nominală de 10.000 lei pe acțiune de la o societate din cadrul grupului, în scopul revânzării.În momentul achiziției se plătește prin casierie suma de 4.000.000 lei, diferența urmând a se achita în termen de 2 săptămâni.Luna următoare se vând acțiunile la un preț de 12.000 lei pe acțiune.

1.1.achiziționarea acțiunilor:

501	=	%	/	5.000.000 lei
Investiții financiare		5311		
pe termen scurt		Casa în lei		4.000.000 lei
la societăți din		509		
cadrul grupului		Vărsăminte de		1.000.000 lei
		efectuat pentru investiții		
		financiare pe termen scurt		

Scanned with OKEN Scanner

1.2.achitarea diferenței rămasă de plată:

509	=	5311	/	1.000.000 lei
Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt		Casa în lei		

1.3.vânzarea acțiunilor cu obținerea unui câștig financiar:

500 acțiuni x (12.000 lei – 10.000 lei) = 1.000.000 lei

461	=	%	/	6.000.000 lei
Debitori diverși		501		
		Investiții financiare pe termen scurt la societăți din cadrul grupului		5.000.000 lei
		7642		
		Câștiguri din investiții financiare pe termen scurt cedate		1.000.000 lei

1.4.încasarea sumelor de la debitori prin contul bancar:

5121	=	461	/	6.000.000 lei
Conturi la bănci în lei		Debitori diverși		

2.O societate comercială pe acțiuni achiziționează prin intermediul unei societăți de valori mobiliare 2.000 acțiuni proprii, la un cost de achiziție de 24.000 lei pe acțiune, comisionul societății de valori mobiliare fiind de 750.000 lei.Valoarea nominală a acțiunilor este de 20.000 lei, iar societatea le-a achiziționat în vederea vânzării acțiunilor către salariați, la valoarea nominală.

2.1.achiziționarea acțiunilor proprii:

%	=	5121	/	48.750.000 lei
502		Conturi la bănci		
Acțiuni proprii		în lei		48.000.000 lei
622				
Cheltuieli privind comisioanele și onorariile				750.000 lei

2.2.vânzarea acțiunilor către salariați:

%	=	502	/	48.000.000 lei
461		Acțiuni proprii		
Debitori diverși				40.000.000 lei
6642				
Pierderi privind investițiile financiare pe termen scurt cedate				8.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

3.La data de 01.06.N se achiziționează un pachet de 1.000 de obligațiuni în valoare de 50.000.000 lei, cu scadența la data de 31.05.N+1, plata urmând a se efectua în termen de 3 zile de la achiziție.Dobânda este de 27% și este plătibilă la scadență.

3.1.achiziționarea obligațiunilor:

506	=	509	/	50.000.000 lei
Obligațiuni		Vărsăminte de efectuat		

3.2.plata obligațiunilor achiziționate cu ordin de plată:

509	=	5121	/	50.000.000 lei
Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt		Conturi la bănci în lei		

3.3.evidențierea dobânzii aferente exercițiului N:

– calculul dobânzii: D = 50.000.000 lei x 27% x 7/12 = 7.875.000 lei

5088	=	766	/	7.875.000 lei
Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament		Venituri din dobânzi		

3.4.încasarea contravalorii obligațiunilor și a dobânzii aferente la scadență:

5121	=	%	/	*63.500.000 lei*
Conturi la bănci în lei		506		
		Obligațiuni		50.000.000 lei
		5088		
		Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament		7.875.000 lei
		766		
		Venituri din dobânzi		5.625.000 lei

6.2 CONTABILITATEA OPERAȚIILOR BANCARE

Prin intermediul conturilor bancare se derulează în principal operațiuni fără numerar, folosindu-se pentru operațiile de încasări și plăți instrumentele de plată fără numerar:biletul la ordin, cambia, cecul.

Biletul la ordin reprezintă un angajament al debitorului de a plăti o sumă creditorului la o anumită dată.

Cambia reprezintă un titlu de credit, sub semnătură privată, care conține obligația de a plăti o sumă la o anumită scadență.Cambia presupune existența a trei persoane: trasul (debitorul), trăgătorul (creditorul) și un beneficiar.Cambia este creată de trăgător, care dă ordin trasului să plătească beneficiarului, sau la ordinul său, o sumă de bani, la o anumită dată.

Cecul, la fel ca și cambia, presupune existența a trei persoane:trăgătorul, trasul și beneficiarul.Benefiarul sumei înscrisă în cec poate fi însuși trăgătorul, care prin intermediul cecului dă ordin trasului(care aici este reprezentat de banca la care trăgătorul are deschis un cont de disponibil) să plătească la prezentarea cecului, o anumită sumă, beneficiarului.

Scanned with OKEN Scanner

Toate aceste efecte comerciale pot fi scontate la bancă, aceasta dându-i posesorului un credit pentru suma înregistrată pe efectul comercial, diminuat cu dobânda și cu un comision de scont, înainte de scadență, urmând ca la scadență efectul comercial să fie încasat de bancă.

Operațiile bancare urmăresc încasarea efectelor comerciale primite de la terți, decontările din disponibilului în lei și devize, cât și creditele bancare pe termen scurt obținute de unitate și dobînzile aferente acestora, prin intermediul grupei 51"Conturi la bănci".Această grupă este structurată pe patru conturi sintetice de gradul I și șaisprezece conturi sintetice de gradul II, astfel:

- contul 511 "Valori de încasat", cont de activ, care ține evidența valorilor de încasat primite de la clienți (cecuri, cambii, bilete la ordin). Acest cont este structurat pe trei conturi sintetice de gradul II, astfel: 5112"Cecuri de încasat", 5113 "Efecte de încasat" și 5114 "Efecte remise spre scontare";
- contul 512 "Conturi curente la bănci", cont bifuncțional, care ține evidența disponibilităților în lei și devize aflate în conturile de la bănci și a sumelor în curs de decontare.Acest cont este structurat în trei conturi sintetice de gradul II, astfel: 5121 "Conturi la bănci în lei", 5124 "Conturi la bănci în valută" și 5125 "Sume în curs de decontare";
- contul 518 "Dobânzi", cont bifuncțional, care ține evidența dobânzilor datorate pentru creditele primite de la bănci și a celor de încasat pentru disponibilitățile aflate în conturile curente.Acest cont este structurat pe două conturi sintetice de gradul II, astfel: 5186 "Dobânzi de plătit" și 5187 "Dobânzi de încasat";
- contul 519 "Credite bancare pe termen scurt", cont de pasiv, care ține evidența creditelor acordate de bănci pe termen scurt.Acest cont este structurat pe opt conturi sintetice de gradul II, astfel: 5191 "Credite bancare pe termen scurt", 5192 "Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență", 5193 "Credite externe guvernamentale", 5194 "Credite externe garantate de stat", 5195 "Credite externe garantate de bănci", 5196 "Credite de la trezoreria statului", 5197 "Credite interne garantate de stat" și 5198 "Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt";

Exemple:

1.În 27.06.N se emite o factură pentru serviciile prestate unui client, în valoare de 16.000.000 lei (plus TVA 19%), pentru care se acceptă un bilet la ordin cu scadență în data de 15.07.N.În data de 05.07.N se depune la bancă spre scontare, taxa de scont fiind de 2%.

1.1.emiterea facturii către client:

4111	=	**%**	/	19.040.000 lei
Clienți		**704**		
		Venituri din lucrări executate și servicii prestate		16.000.000 lei
		4427		3.040.000 lei
		TVA colectată		

1.2.se acceptă biletul la ordin de la client:

413	=	**4111**	/	19.040.000 lei
Efecte de primit de la clienți		Clienți		

1.3.depunerea biletului la ordin la bancă pentru scontare:

5114	=	**413**	/	19.040.000 lei
Efecte remise spre scontare		Efecte de primit de la clienți		

Scanned with OKEN Scanner

1.4.încasarea biletului la ordin, mai puțin taxa de scont reținută de bancă:

%	=	5114	/	19.040.000 lei
5121		Efecte de primit de		
Conturi la bănci		la clienți		18.659.200 lei
în lei				
667				
Cheltuieli privind				380.800 lei
sconturile acordate				

2.Se încasează de la un client contravaloarea facturii emise, în valoare de 22.000.000 lei, în data de 28.12.N, cu un cec primit și depus spre încasare la bancă.În extrasul de cont încasarea apare în data de 03.01.N+1.

2.1.în data de 28.12.N se evidențiază încasarea clientului:

5125	=	4111	/	22.000.000 lei
Sume în curs de		Clienți		
decontare				

2.2.în data de 03.01.N+1 se reglează operația de încasare, conform extrasului de cont:

5121	=	5125	/	22.000.000 lei
Conturi la bănci		Sume in curs de		
în lei		decontare		

3.În 30.06.N se contractează un credit în valoare de 80.000.000 lei, scadent la data de 30.06.N+1.Creditul are o dobânda de 28% pe an, plătibilă la scadență.

3.1.încasarea creditului în contul bancar:

5121	=	5191	/	80.000.000 lei
Conturi la bănci		Credite bancare pe		
în lei		termen scurt		

3.2.înregistrarea dobânzii de plată pentru exercițiul N:

– calculul dobânzii: D = 80.000.000 lei x 28% x 6/12 = 11.200.000 lei

666	=	5198	/	11.200.000 lei
Cheltuieli privind		Dobânzi aferente		
dobânzile		creditelor bancare		
		pe termen scurt		

3.3.înregistrarea rambursării creditului și plata dobânzii aferente la scadență:

%	=	5121	/	102.400.000 lei
5191		Conturi la bănci		
Credite bancare pe		în lei		80.000.000 lei
termen scurt				
5198				
Dobânzi aferente creditelor				11.200.000 lei
bancare pe termen scurt				
666				
Cheltuieli privind dobânzile				11.200.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

6.3 CONTABILITATEA OPERAȚIILOR DE CASĂ

Operațiile derulate prin casierie sunt operații în numerar, atât în lei cât și în devize.Tot prin intermediul casieriei sunt gestionate și alte valori care sunt considerate lichidități la dispoziția unității, cum ar fi: timbrele, biletele de tratament și de călătorie, tichete de masă, etc.Operațiile în numerar se fac cu respectarea reglementărilor legale în vigoare care limitează plafonul de numerar aflat la sfârșitul zilei în casierie la suma de 20.000.000 lei.Se poate depăși acest plafon doar cu sumele aferente salariilor ce vor fi plătite în următoarele trei zile, altfel ceea ce trece de acest plafon se va vira obligatoriu în contul bancar în termen de 24 de ore.Legat de plățile efectuate în numerar prin casierie, către terți persoane juridice, există un plafon maxim de 30.000.000 lei pe zi.

Conturile care reflectă operațiile de casă sunt cuprinse în grupa 53 "Casa", grupă structurată pe două conturi sintetice de gradul I și șase conturi sintetice de gradul II, astfel:

- contul 531 "Casa", cont de activ, care ține evidența numerarului aflat în casieria unității.Acest cont este structurat pe două conturi sintetice de gradul II, astfel: 5311 "Casa în lei" și 5314 "Casa în valută";
- contul 532 "Alte valori", cont de activ, care ține evidența bonurilor valorice, timbrelor fiscale și poștale, biletelor de tratament și odihnă, tichetelor și biletelor de călătorie, tichetelor de masă.Acest cont este structurat pe patru conturi sintetice de gradul II, astfel: 5321 "Timbre fiscale și poștale", 5322 "Bilete de tratament și odihnă", 5323 "Tichete și bilete de călătorie" și 5328 "Alte valori".

Exemple:

1.Se achiziționează timbre fiscale, în valoare de 150.000 lei, pentru diverse adeverințe eliberate de Administrația Financiară și timbre poștale, pentru corespondența societății, în valoare de 240.000 lei, din care se folosesc timbre în valoare de 180.000 lei.

1.1.cumpărarea de timbre:

5321 Timbre fiscale și poștale	=	5311 Casa în lei	/	390.000 lei

1.2.utilizarea timbrelor:

%	=	5321 Timbre fiscale	/	330.000 lei
635 Cheltuieli cu alte impozite taxe și vărsăminte asimilate		și poștale		150.000 lei
626 Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații				180.000 lei

2.O societate comercială încasează, în valută, o creanță asupra unui terț, în sumă de 100 USD, în numerar, la data de 24.12.N, la un curs valutar de 33.600 lei / USD, cursul din data facturării fiind de 33.620 lei / USD.La sfârșitul anului, cursul leu/ USD este de 33.680 lei/USD.

Scanned with OKEN Scanner

2.1.înregistrarea încasării creanței:

%	=	461	/	3.362.000 lei
5314		Debitori diverși		
Casa în valută				3.360.000 lei
665				
Cheltuieli din diferențe de curs valutar				2.000 lei

2.2.reevaluarea soldului din casa în valută, la sfârșitul anului:

5314	=	765	/	6.000 lei
Casa în valută		Venituri din diferențe de curs valutar		

6.4 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR PE BAZĂ DE ACREDITIVE ȘI AVANSURI DE TREZORERIE

Acreditivele sunt acele disponibilități puse de unitate la dispoziția terților, care pot să se alimenteze din acestea cu respectarea anumitor condiții stipulate la deschiderea acreditivului (ex.după livrarea mărfii și efectuarea recepției calitative, la prezentarea anumitor documente, etc.).

Avansurile de trezorerie sunt sume puse la dispoziția terților sau a personalului, pentru efectuarea de plăți în numele unității și pentru deplasări în interes de serviciu.

Aceste conturi sunt reflectate în grupa 54 "Acreditive", grupă care este structurată pe două conturi sintetice de gradul I și două conturi sintetice de gradul II, astfel:

- contul 541 "Acreditive", cont de activ, care ține evidența acreditivelor deschise în bănci pentru efectuarea de plăți în favoarea terților.Acest cont este structurat pe două conturi sintetice de gradul II, astfel: 5411 "Acreditive în lei" și 5412 "Acreditive în valută";
- contul 542 "Avansuri de trezorerie", cont de activ, care ține evidența avansurilor de trezorerie date terților sau personalului.

Exemple:

1.La cererea unui furnizor al societății, se deschide un acreditiv în valoare de 40.000.000 lei.Factura emisă de furnizor este în valoare de 54.000.000 lei, diferența achitându-se din disponibilul din contul bancar.

1.1.deschiderea acreditivului:

581	=	5121	/	40.000.000 lei
Viramente interne		Conturi la bănci în lei		
și				
5411	=	581	/	40.000.000 lei
Acreditive în lei		Viramente interne		

1.2.achitarea furnizorului din acreditiv și din contul bancar:

401	=	%	/	54.000.000 lei
Furnizori		5411		
		Acreditive în lei		40.000.000 lei
		5121		
		Conturi la bănci în lei		14.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

2.Se acordă unui angajat un avans de trezorerie, prin dispoziție de plată către casierie, în valoare de 20.000.000 lei, pentru achiziționare de marfă.La întoarcere se decontează avansul astfel: cheltuieli cu cazarea 1.100.000 lei, diurna 150.000 lei, factura cu marfa în valoare de 17.850.000 (inclusiv TVA), iar diferența se restituie în casierie.

2.1.acordarea avansului prin casierie:

542	=	5311	/	20.000.000 lei
Avansuri de trezorerie		Casa în lei		

2.2.decontarea avansului:

%	=	542	/	20.000.000 lei
371		Avansuri de		
Mărfuri		trezorerie		15.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				2.850.000 lei
625				
Cheltuieli cu deplasări,				1.250.000.lei
detașări și transferări				
5311				
Casa în lei				900.000 lei

6.5 CONTABILITATEA VIRAMENTELOR INTERNE

Transferul de numerar între conturi bancare diferite, aparținând însă aceleiași unități, precum și transferurile de numerar între bănci și casierie, se face prin intermediul contului de viramente interne.Contul de viramente interne nu trebuie să prezinte sold la sfârșitul exercițiului financiar.

Operațiile de transfer de numerar prin virament intern sunt contabilizate cu ajutorul grupei 58 "Viramente interne", care conține un singur cont sintetic de gradul I 581 "Viramente interne", cont de activ, care ține evidența viramentelor de disponibilități între conturile de trezorerie.

Exemple:

1.Se depun la bancă, din casierie, 10.000.000 lei, pentru plata unui furnizor.

1.1.ridicarea de numerar din casierie pentru viramentul la bancă:

581.	=	5311	/	10.000.000 lei
Viramente interne		Casa în lei		

1.2.depunerea de numerar din casierie în contul bancar:

5121	=	581	/	10.000.000 lei
Conturi la bănci		Viramente interne		
în lei				

1.3.plata furnizorului din contul bancar:

401	=	5121	/	10.000.000 lei
Furnizori		Conturi la bănci		
		în lei		

Scanned with OKEN Scanner

2.Se transferă din contul deschis la Trezorerie suma de 45.000.000 lei, către contul deschis la B.C.R.

2.1.virarea sumei din contul de la Trezorerie către B.C.R:

581	=	5121	/	45.000.000 lei
Viramente interne		Conturi la bănci în lei-analitic Trezorerie		

2.2.încasarea sumei în contul deschis la B.C.R.:

5121	=	581	/	45.000.000 lei
Conturi la bănci în lei-analitic B.C.R.		Viramente interne		

6.6 CONTABILITATEA TICHETELOR DE MASĂ

Potrivit legii tichetele de masă se emit numai de către societățile comerciale autorizate de Ministerul Finanțelor și au ca beneficiari salariații din cadrul societăților comerciale, regiilor autonome, și din sectorul bugetar, precum și din cadrul unităților cooperatiste și al celorlalte persoane fizice sau juridice care încadrează personal prin încheierea unui contract individual de muncă.

Tichetele de masă se acordă în limita prevederilor bugetului de stat sau după caz ale bugetelor locale pentru salariații din sectorul bugetar și în limita bugetelor de venituri și cheltuieli aprobate potrivit legii pentru ceilalți salariați din afara sectorului bugetar.

În fapt aceste tichete de masă reprezintă o alocație individuală de hrană, ce se suportă integral pe costuri de către angajator.

Unitățile emitente ale tichetelor de masă au obligația legală să încheie direct contracte de prestări servicii în vederea desfășurării activității specializate cu unități de alimentație publică, cantine-restaurant, bufete, magazine alimentare.

Pentru a fi valabile tichetele de masă trebuie să cuprindă:

- numărul sub care a fost înscris de către emitent;
- valoarea nominală a tichetului de masă;
- numele și adresa emitentului;
- interdicția de a fi utilizat pentru achiziționarea de țigări sau produse alcoolice;
- spațiu pentru înscrierea numelui și a prenumelui salariatului care este în drept să utilizeze tichetul de masă;
- spațiul destinat înscrierii datei și aplicării ștampilei unității la care tichetul de masă a fost utilizat;

Angajatorul care achiziționează direct de la o unitate emitentă necesarul de tichete de masă achită atât contravaloarea nominală a tichetelor de masă cât și costul imprimatului reprezentând tichetele de masă.Sumele reprezentând costul imprimatelor contractate cu unitatea emitentă și primite de către angajatori se suportă din cheltuielile proprii ale acestora din urmă.

Distribuirea tichetelor de masă către salariați se face de către angajatori în ultima decadă a fiecărei luni pentru luna următoare.

Angajații nu pot acorda mai mult de un tichet de masă pentru fiecare zi lucrătoare din luna pentru care se efectuează distribuirea și nu pot considera utilizat mai mult de un tichet de masă pentru fiecare zi lucrătoare din luna pentru are s-a efectuat distribuirea.

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit legii nu se consideră zile lucrătoare perioadele în care salariații:

a) își efectuează concediul de odihnă și alte concedii ale salariaților;

b) beneficiază de zile libere plătite în cazul unor evenimente familiale deosebite, precum și de zile festive și de sărbătoare legale, sau de alte zile libere conform contractelor colective de muncă;

c) sunt detașați sau delegați în afara localității în care au locul permanent de muncă și primesc indemnizație zilnică sau lunară de delegare sau de detașare;

d) se află în concediu pentru incapacitate temporară de muncă, sunt absenți de la locul de muncă ori se află în alte situații stabilite de angajator împreună cu organizațiile sindicale sau după caz, cu reprezentanții salariaților.

Salariatul poate utiliza un număr de tichete de masă cel mult egal cu numărul de zile lucrătoare în care este prezent în unitate ce nu poate depăși numărul de zile lucrate stabilit de angajator.

Salariatului i se interzice:

- utilizarea tichetelor de masă pentru achiziționarea altor produse decât cele alimentare;

- primirea unui rest de bani la tichetul de masă, în cazul în care suma corespunzătoare produselor alimentare solicitate este mai mică decât valoarea nominală a tichetului de masă;

- comercializarea tichetelor de masă în schimbul unor sume de bani;

- utilizarea unui număr de tichete de masă mai mare decât numărul de zile lucrate.Contravaloarea tichetelor de masă utilizate în plus, inclusiv costul imprimatelor acestora se recuperează de către angajator din drepturile salariale cuvenite acestora, respectiv pentru munca prestată în luna în care tichetele de masă au fost utilizate.

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor privind emiterea, achiziționarea și utilizarea tichetelor de masă se face cu respectarea legii contabilității.Tichetele de masă gestionate de către angajatori de unitățile emitente și unitățile de alimentație publică utilizate de unitățile emitente sunt bilete de valoare.Evidența mișcării tichetelor de masă se ține la valoarea nominală imprimată pe acestea.Gestionarea tichetelor de masă se efectuează potrivit legii de persoane împuternicite în scris de către conducerea unităților angajatoare respectiv a unităților emitente și a unităților de alimentație publică.

Decontarea tichetelor de masă între unitățile de alimentatie publică și unitățile emitente ale tichetelor de masă se face numai prin intermediul unităților bancare.

Sumele corespunzătoare tichetelor de masă acordate de angajator în limitele valorii nominale stabilite prin lege sunt deductibile la calculul profitului impozabil, iar pentru salariat sunt scutite de plata impozitului pe venitul sub formă de salarii.

În cazul cumulului de funcții, tichetele de masă vor fi acordate numai de angajatorii unde salariații respectivi își au funcția de bază.

Principalele înregistrări contabile legate de operațiunile economice privind achiziționarea și utilizarea tichetelor de masă sunt prezentate mai jos:

În contabilitatea achizitorului când acesta nu are bufet, cantină, restaurant, sau magazin de desfacere produse alimentare:

1.Achiziționarea de tichete de masă de la unitățile emitente pe bază de factură:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	401	/	105.950.000 lei
5328		Furnizori		
Alte valori				100.000.000 lei
- analitic tichetele de masă				
628				5.000.000 lei
Alte cheltuieli				
cu serviciile prestate de terți				
4426				950.000 lei
TVA deductibilă				

Unde:
- 100.000.000 lei = valoarea totală nominală a tichetelor de masă achiziționate;
- 5.000.000 lei = valoarea imprimatelor (costul lor);
- 950.000 lei = TVA deductibilă aferentă costului imprimatelor;

2.Plata facturii furnizorului (unității emitente) obligatoriu prin unitățile bancare:

401	=	5121	/	105.950.000 lei
Furnizori		Conturi		
		la bănci în lei		

3.Distribuirea tichetelor de masă salariaților și trecerea valorii acestora pe cheltuieli de exploatare:

604	=	5328	/	50.000.000 lei
Cheltuieli privind		Alte valori		
materialele nestocate		- analitic: tichete de masă		

4.La sfârșitul lunii valoarea tichetelor de masă neutilizate și restituite de către salariați (la valoarea nominală):

5328	=	7588	/	20.000.000 lei
Alte valori analitic		Alte venituri		
- tichete de masă		din exploatare		

5.Pe baza deciziei de imputare se înregistrează imputarea tichetelor de masă utilizate într-un număr mai mare decât numărul de zile lucrate (cu valoarea nominală a tichetelor de masă imprimate la care se adaugă costul imprimatelor).

4282	=	7588	/	11.000.000 lei
Alte creanțe		Alte unități		
în legătură		din exploatare		
cu personalul				

6.Returnarea către unitățile emitente a tichetelor de masă neutilizate pe baza facturii (la valoarea nominală):

Scanned with OKEN Scanner

4111 Clienți	=	5328 Alte valori - analitic tichete de masă	/	70.000.000 lei

7. Încasarea creanței asupra unității emitente prin transfer bancar fără numerar:

5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	/	70.000.000 lei

În contabilitatea unităților de alimentație publică:

1.Dreptul de creanță asupra unității emitente, reprezentând valoarea nominală a tichetelor de masă primite de la salariații angajatorilor (pe bază de factură inclusiv TVA aferente).

4111 Clienți	=	%	/	35.700.000 lei
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor		30.000.000 lei
		4427 TVA colectată		5.700.000 lei

Se constituie venituri din exploatare (din vânzarea mărfurilor numai pentru alimentele acordate la schimb contra tichetelor de masă în același timp cu debitarea unității emitente.Pentru restul încasărilor în numerar obținute din vânzarea mărfurilor se efectuează formula contabilă următoare:

5311 Casa în lei	=	% 707 Venituri din vânzarea mărfurilor	/	23.800.000 lei 20.000.000 lei
		4427 TVA colectată		3.800.000 lei

Descărcarea gestiunii de mărfuri se face la costul mărfurilor vândute cu numerar și la schimb contra tichete de masă.

<u>Notă:</u> Fața de precizările M.F.P.considerăm necesar însă a evidenția distinct valoarea nominală a tichetelor de masă primite de la salariații angajatorilor întrucât ele sunt conform legii bilete de valoare (lichiditate aproape perfectă) prin efectuarea următoarelor înregistrări:

La schimbul alimente contra tichete de masă:

5328 Alte valori analitic tichete de masă	=	% 707 Venituri din vânzarea mărfurilor	/	30.000.000 lei 25.210.200 lei
		4427 TVA colectată		4.789.800 lei

1.Remiterea tichetelor de masă unității emitente (pe bază de borderou de predare-primire):

Scanned with OKEN Scanner

461	=	**5328**	/	30.000.000 lei
Debitori diverși		Alte valori-		
		analitic tichete de masă		

2.Diferența dntre valoarea nominală mai mare a tichetului de masă și suma corespunzătoare alimentelor acordate, se varsă la bugetul statului:

635	=	**446**	/	1.000.000 lei
Cheltuieli		Alte impozite		
cu alte impozite,		și vărsăminte asimilate		
taxe și vărsăminte asimilate				

3.Încasarea de la unitățile emitente a valorii tichetelor de masă primite de la salariații angajatorilor:

5121	=	**461**	/	30.000.000 lei
Conturi		Debitori diverși		
la bănci în lei				

<u>Notă</u>: Comisionul unității emitente (ce diminuează în fapt adaosul comercial al unității de alimentație publică) este înregistrat pe bază de factură primită.

%	=	**401**	/	4.760.000 lei
622		Furnizori		
Cheltuieli privind				
comisioanele și onorariile				4.000.0000 lei
4426				
TVA deductibilă				760.000 lei

Încasarea valorii tichetelor de masă primite de la salariații angajatorilor de la unitatea emitentă mai puțin comisionul:

%	=	**461**	/	30.000.000 lei
5121		Debitori diverși		
Conturi la bănci în lei				25.240.000 lei
401				
Furnizori				4.760.000 lei

În contabilitatea unității emitente:

1.Procurarea tichetelor de masă de la terți (cu costul de tipărire a tichetelor de masă + TVA aferentă):

%	=	**401**	/	5.950.000 lei
3018		Furnizori		
Alte materiale				5.000.000 lei
consumabile				
4426				950.000 lei
TVA deductibilă				

2.Plata tichetelor procurate pe bază de factură: 5.950.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

401 Furnizori	=	**5121** Conturi la bănci în lei	/	5.950.000 lei

3.Livrarea către angajatori a tichetelor de masă facturate:

461 Debitori diverși	=	%	/	105.950.000 lei
		462 Creditori diverși		100.000.000 lei
		704 Venituri din lucrări executate și servicii prestate		5.000.00 lei
		4427 TVA colectată		950.000 lei

Unde: 100.000.000 lei = valoarea nominală a tichetelor de masă livrate, (obligație față de unitatea de alimentație publică)
5.000.000 lei = costul imprimatelor
950.000 lei = TVA aferentă costului imprimatelor

4.Încasarea facturii privind tichetele de masă de la angajatori:

5121 Conturi la bănci în lei	=	**461** Debitori diverși	/	105.950.000 lei

5.Facturarea comisionului unității de alimentație publică, ce a acordat alimente contra tichete de masă.

461 Debitori diverși	=	%	/	4.760.000 lei
		704 Venituri din lucrări executate și servicii prestate		4.000.000 lei
		4427 TVA colectată		760.000 lei

6.Primirea tichetelor de masă neutilizate de la angajatori, cu valoarea totală a tichetelor de masă neutilizate, restituite conform facturii (scadența obligației față de unitatea de alimentație publică).

462 Creditori diverși	=	**401** Furnizori	/	70.000.000 lei

7.Plata valorii tichetelor de masă restituite de angajator.

401 Furnizori	=	**5121** Conturi la bănci în lei	/	70.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

8.Decontarea către unitățile de alimentație publică a valorii tichetelor de masă utilizate mai puțin comisionul unității emitente:

462	=	**%**	/	30.000.000 lei
Creditori diverși		**461**		
		Debitori diverși		4.760.000 lei
		5121		
		Conturi		25.240.000 lei
		la bănci în lei		

În contabilitatea angajatorilor care au organizate cantine restaurant, bufete:

1.Achiziționarea tichetelor de masă tipărite la un furnizor:

%	=	**401**	/	5.950.000 lei
3018		Furnizori		
Alte materiale consumabile				5.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				950.000 lei

Unde: 5.000.000 lei = costul de tipărire a tichetelor de masă
950.000 lei = TVA aferentă

2.Concomitent se înregistrează valoarea nominală a tichetelor de masă achiziționate: (obligație către subunitatea de alimentație publică).

5328	=	**462**	/	100.000.000 lei
Alte valori- analitic		Creditori		
tichete de masă		diverși		

3.Valoarea nominală a tichetelor de masă distribuite salariaților și trecerea acestora pe costuri:

604	=	**5328**	/	50.000.000 lei
Cheltuieli privind		Alte valori-		
materialele nestocate		analitic tichete de masă		

4.Concomitent se evidențiază trecerea pe costuri a valorii de imprimat a tichetelor de masă distribuite salariaților:

6588	=	**3018**	/	4.500.000 lei
Alte cheltueli		Alte materiale		
de exploatare		consumabile		
		- analitic tichete de masă		

5.Decontarea tichetelor de masă utilizate de salariați la valoarea nominală de către subunitățile cantină-restaurant, bufete.

Scanned with OKEN Scanner

462 Creditori diverși	=	**481** Decontări între unitate și subunități și concomitent:	/	85.000.000 lei
481 Decontări între unitate și subunități	=	**5121** Conturi la bănci în lei	/	85.000.000 lei

6.Restituirea de către salariați a tichetelor de masă neutilizate de către angajator (la valoarea nominală a tichetelor de masă):

5328 Alte valori - analitic tichete de masă	=	**7588** Alte venituri din exploatare	/	5.000.000 lei

7.Imputarea tichetelor de masă salariaților (la valoarea nominală plus costul imprimatelor) pentru utilizarea unui număr mai mare de tichete decât numărul zilelor lucrate, sau a unor tichete necuvenite:

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul	=	**7588** Alte venituri din exploatare	/	3.000.000 lei

8.Distrugerea tichetelor de masă neutilizate sau neconsumate de către angajatori pe bază de proces verbal.

462 Creditori diverși	=	**5328** Alte valori - analitic tichete de masă	/	10.000.000 lei

și concomitent:
înregistrarea costului imprimatelor distruse:

6588 Alte cheltuieli de exploatare	=	**3018** Alte materiale consumabile - analitic tichete de masă	/	500.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 7.
CONTABILITATEA CHELTUIELILOR

Cheltuielile sunt reprezentate de operațiile economice efectuate de o societate comercială, care au ca efect scăderea activului prin diminuări sau ieșiri ale activelor din patrimoniu sau creșterea pasivului prin înregistrarea obligațiilor de plată către terți, pentru consumurile necesare desfășurării activității.

Cheltuielile se regăsesc în structura contului de profit și pierdere, structurate, în funcție de natura lor, pe trei categorii:cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare și cheltuieli excepționale.

Conturile de cheltuieli, indiferent de natura acestora, nu prezintă sold la sfârșitul perioadei de gestiune și sunt conturi cu funcție de activ.

Cheltuielile de exploatare sunt acele cheltuieli aferente activității de exploatare desfășurată de unitate și se regăsesc în consumurile de materii prime, materiale, lucrări și servicii executate de terți, costul mărfurilor și al obiectelor de inventar, taxele și impozitele plătite pentru activitatea desfășurată(inclusiv taxele și impozitele aferente personalului angajat), precum și alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuielile financiare sunt cheltuielile care reprezintă pierderile unității din investiții financiare, cedarea imobilizărilor financiare, creanțe legate de participații, dobânzi plătite și sconturi acordate.

Cheltuielile de exploatare sunt acele cheltuieli care nu au legătură cu activitatea de exploatare, curentă a unității și care apar din producerea unor evenimente extraordinare.

Pe lângă aceste trei categorii de cheltuieli mai există cheltuielile cu amortizările și provizioanele, care se evidențiază distinct în funcție de natura lor(de exploatare, financiare și excepționale) și cheltuielile cu impozitul pe profit.

Cheltuielile se regăsesc în clasa a 6-a "Conturi de cheltuieli", structurate pe următoarele grupe:

- grupa 60 "Cheltuieli privind stocurile", cuprinde conturile care reflectă cheltuielile legate de aprovizionarea și consumul de bunuri de natura stocurilor;
- grupa 61 "Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți", cuprinde conturile care reflectă costurile de întreținere și reparații, cu redevențe și chirii, cu prime de asigurare, precum și cu studiile și cercetarea;
- grupa 62 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terți", cuprinde conturile care reflectă costurile altor servicii: costurile cu colaboratorii, cu reclama, cu transportul, cu serviciile bancare etc.;
- grupa 63 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate", este formată din contul care reflectă costurile unității cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate;
- grupa 64 "Cheltuieli cu personalul", cuprinde conturile care reflectă costurile ocazionate de personalul angajat;
- grupa 65 "Alte cheltuieli de exploatare", cuprinde conturile care reflectă alte costuri ale unității provenite din activitatea de exploatare;
- grupa 66 "Cheltuieli financiare", cuprinde conturile care reflectă pierderile unității din operații financiare;
- grupa 67 "Cheltuieli extraordinare", este formată din contul care reflectă pierderile provenite din producerea unor evenimente extraordinare;

Scanned with OKEN Scanner

- grupa 68 "Cheltuieli cu amortizările și provozioanele", cuprinde conturile care reflectă deprecieri ireversibile sau reversibile ale elementelor de activ din patrimoniul unității;

- grupa 69 "Cheltuieli cu impozitul pe profit", cuprinde conturile care reflectă costurile unității cu impozitul pe profitul datorat bugetului de stat.

7.1 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR PRIVIND STOCURILE

Cheltuielile privitoare la stocuri sunt cheltuieli care rezultă din activitatea de exploatare a unității.Se regăsesc în grupa 60"Cheltuieli privind stocurile", grupă structurată pe opt conturi sintetice de gradul I și șapte conturi sintetice de gradul II, astfel:

- contul **601** "Cheltuieli cu materiile prime" ține evidența cheltuielilor cu materiile prime consumate în activitatea de producție;

- contul **602** "Cheltuieli cu materiale consumabile" ține evidența cheltuielilor cu materialele consumabile, cu materialele auxiliare consumte, fiind detaliat pe șapte conturi sintetice de gradul II, astfel: **6021** "Cheltuieli cu materialele auxiliare", **6022** "Cheltuieli privind combustibilul", **6023** "Cheltuieli privind materialele pentru ambalat", **6024** "Cheltuieli privind piesele de schimb", **6025** "Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat", **6026** "Cheltuieli privind furajele" și **6028** "Cheltuieli privind alte materiale consumabile";

- contul **603** "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" ține evidența materialelor de natura obiectelor de inventar achiziționate de unitate și date în folosință;

- contul **604** "Cheltuieli privind materialele nestocate" ține evidența materialelor nestocate achiziționate și consumate de unitate;

- contul **605** "Cheltuieli privind energia și apa" ține evidența consumurilor de energie și apă;

- contul **606** "Cheltuieli privind animalele și păsările" ține evidența cheltuielilor cu animalele și păsările ieșite din unitate;

- contul **607** "Cheltuieli privind mărfurile" ține evidența cheltuielilor cu mărfurile vândute;

- contul **608** "Cheltuieli privind ambalajele" ține evidența cheltuielilor privind ambalajele.

Exemple:

1.Pe baza bonului de consum se scot din gestiune materii prime în valoare de 50.000.000 lei și materiale auxiliare în valoare de 36.000.000 lei, în vederea obținerii de produse finite.

1.1.se înregistrează descărcarea gestiunii de materii prime:

601	=	**301**	/	50.000.000 lei
Cheltuieli cu materiile prime		Materii prime		

1.2.se înregistrează descărcarea gestiunii de materiale auxiliare:

6021	=	**3021**	/	36.000.000 lei
Cheltuieli cu materialele auxiliare		Materiale auxiliare		

Scanned with OKEN Scanner

2.O societate de transport emite o factură unui client pentru serviciul prestat în valoare de 26.000.000 lei(plus TVA 19%), combustibilul consumat fiind în valoare de 17.000.000 lei.

2.1.înregistrarea facturii emise clientului:

4111	=	%	/	30.940.000 lei
Clienți		**704**		
		Venituri din lucrări executate și servicii prestate		26.000.000 lei
		4427		
		TVA colectată		4.940.000 lei

2.2.înregistrarea consumului de combustibil:

6022	=	**3022**	/	17.000.000 lei
Cheltuieli privind combustibilul		Combustibili		

3.O societate comercială achiziționează 50 salopete pentru angajați în valoare de 7.000.000 lei (plus TVA 19%), din care 30 se dau angajaților și 20 rămân în depozit.

3.1.se înregistrează achiziția salopetelor:

%	=	**401**	/	8.330.000 lei
303		Furnizori		
Materiale de natura obiectelor de inventar				7.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				1.330.000 lei

3.2.se dau în consum obiectele de inventar:

603	=	**303**	/	4.200.000 lei
Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar		Materiale de natura obiectelor de inventar		

4.Se achiziționează facturiere și chitanțiere cu regim special în valoare de 1.000.000 (plus TVA 19%).

%	=	**401**	/	1.190.000 lei
604		Furnizori		
Cheltuieli privind materialele nestocate				1.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				190.000 lei

5.Se primește factura de energie electrică de la furnizor în valoare totală de 595.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

5.1.se înregistrează cheltuiala cu energia electrică facturată de furnizor:

%	=	401	/	595.000 lei
605		Furnizori		
Cheltuieli privind energia și apa				500.000 lei
4426				
TVA deductibilă				95.000 lei

7.2 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CU LUCRĂRILE ȘI SERVICIILE EFECTUATE DE TERȚI

Cheltuielile cu lucrările și serviciile prestate de terți sunt reprezentate de prestările de servicii făcute de terțe persoane pentru buna desfășurare a activității unității. Aceste cheltuieli se reflectă în grupa 61"Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți", grupă structurată pe patru conturi sintetice de gradul I, astfel:

- contul **611** "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" care ține evidența cheltuielilor de întreținere și reparații la mijloacele fixe, efectuate de terți;
- contul **612** "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile" care ține evidența cheltuielilor de acest tip făcute de unitate;
- contul **613** "Cheltuieli cu primele de asigurare" care ține evidența cheltuielilor cu primele de asigurare plătite de unitate;
- contul **614** "Cheltuieli cu studiile și cercetările" care ține evidența cheltuielilor cu studiile și cercetările efectuate de terți.

Exemple:

1.Se primește factura cu reparațiile unui utilaj de producție de la furnizor pentru suma de12.000.000 lei (plus TVA 19%).

1.1.se înregistrează cheltuiala cu reparațiile:

%	=	401	/	14.280.000 lei
611		Furnizori		
Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile				12.000.000 lei
4426				
TVA deductibilă				2.280.000 lei

2.Ajung la scadență cheltuielile cu chiria înregistrată în avans în valoare de 6.000.000 lei:

2.2.se înregistrează cheltuielile în avans pe contul corespunzător de cheltuieli, conform scadențarului:

612	=	471	/	6.000.000 lei
Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile		Cheltuieli înregistrate în avans		

Scanned with OKEN Scanner

3.Se achită prin casieria unității polița de asigurare pentru risc profesional plătită pentru o societate de evidență contabilă și angajații săi, în valoare de 2.700.000 lei:

3.1.se înregistrează cheltuiala cu primele de asigurare:

613	=	5311	/	2.700.000 lei
Cheltuieli cu primele de asigurare		Casa in lei		

7.3 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI

Cheltuielile cu alte servicii executate de terți sunt reprezentate de acele servicii auxiliare activității desfășurate de unitate, prestate pentru aceasta de terțe persoane fizice sau juridice.Aceste cheltuieli sunt reflectate de grupa 62 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terți", grupă structurată pe opt conturi sintetice de gradul I, astfel:

- contul **621** "Cheltuieli cu colaboratorii" care ține evidența cheltuielilor cu plata colaboratorilor persoane fizice;
- contul **622** "Cheltuieli privind comisioanele și onorariile" care ține evidența cheltuielilor cu comisioanele plătite pentru intermediere, consiliere, expertizare sau alte cheltuieli de acest tip;
- contul **623** "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate" care ține evidența cheltuielilor care privesc acțiunile de protocol, de reclamă și publicitatea făcută de unitate;
- contul **624** "Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal" care ține evidența cheltuielilor cu transportul de bunuri și persoane efectuat de terți;
- contul **625** "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" care ține evidența cheltuielilor de acest tip efectuate de unitate pentru personalul angajat;
- contul **626** "Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații" care ține evidența cheltuielilor cu serviciile poștale și cele de telecomunicații;
- contul **627** "Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate" care ține evidența cheltuielilor cu serviciile bancare;
- contul **628** "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" care ține evidența altor cheltuieli cu serviciile executate de terți.

Exemple:

1.Se primește factura de telefon în valoare de 2.400.000 lei (plus TVA 19%):

1.1.se înregistrează cheltuiala cu serviciile de telecomunicații:

%	=	401	/	2.856.000 lei
626		Furnizori		
Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații				2.400.000 lei
4426				
TVA deductibilă				456.000 lei

2.Se efectuează prin transfer bancar plata onorariului unui avocat în sumă de 10.000.000 lei, pentru această operațiune banca reținând un comision de 25.000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

2.1.se înregistrează plata onorariului și reținerea comisionului de către bancă

%	=	5121	/	10.025.000 lei
622 Cheltuieli privind comisioanele si onorariile		Conturi la bănci în lei		10.000.000 lei
627 Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate				25.000 lei

3.O societate are în stoc produse finite în valoare de 37.000.000 lei, din care se consumă pentru o acțiune de protocol produse în valoare de 6.000.000 lei.

La sfârșitul perioadei de gestiune se constată că doar 5.000.000 lei din cheltuielile de protocol sunt deductibile.

3.1.descărcarea gestiunii de produse finite:

623 Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	=	345 Produse finite	/	6.000.000 lei

3.2.se înregistrează TVA-ul aferent cheltuielilor de protocol nedeductibile:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	=	4427 TVA colectată	/	190.000 lei

7.4 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE

Cheltuielile cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate sunt cuprinse în grupa 63 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" formată din contul **635** "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" care ține evidența impozitelor și taxelor datorate și achitate către bugetul de stat și alte organisme publice.

Exemplu:

1.Se achită, pe bază de chitanță emisă de casieria Trezoreriei, taxa auto, în valoare de 460.000 lei, datorată de societate pentru autoturismele din patrimoniu:

1.1.achitarea taxei la casierie:

446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	=	5311 Casa in lei	/	460.000 lei

1.2.înregistrarea cheltuielilor în contabilitate:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	=	446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	/	460.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

7.5 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CU PERSONALUL

Cheltuielile cu personalul angajat cu carte de muncă și cu impozitele aferente salariilor cuvenite personalului, sunt reflectate de grupa 64 "Cheltuieli cu personalul, grupă structurată pe două conturi sintetice de gradul I și patru conturi sintetice de gradul II, astfel:

- contul **641** "Cheltuieli cu salariile personalului" care ține evidența cheltuielilor cu salariile datorate personalului;
- contul **645** "Cheltuieli cu asigurările și protecția socială" care ține evidența cheltuielilor unității privind asigurările și protecția socială.Acest cont este detaliat în patru conturi sintetice de gradul II, astfel; **6451**"Contribuția unității la asigurările sociale", **6452** "Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj", **6453** "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" și **6458** "Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială".

Exemplu:

1.O societate comercială datorează 6.000.000 lei drepturi salariale personalului angajat.Pe baza statului de plată a salariilor se înregistrează și contribuțiile unității, aferente drepturilor salariale.

1.1.înregistrarea drepturilor salariale ale angajaților:

641	=	**421**	/	6.000.000 lei
Cheltuieli cu salariile personalului		Personal-salarii datorate		

1.2.înregistrarea contribuțiilor unității la asigurările sociale, de sănătate și pentru ajutorul de șomaj (respectiv 24.5%, 7% și 3.5%):

%	=	%	/	2.100.000 lei
6451		**4311**		
Contribuția unității la asigurările sociale		Contribuția unității la asigurările sociale		1.470.000 lei
6452		**4371**		
Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj		Contribuția unității la fondul de șomaj		210.000 lei
6453		**4313**		
Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate		Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate		420.000 lei

7.6 CONTABILITATEA ALTOR CHELTUIELI DE EXPLOATARE

Evidența altor cheltuieli, neregăsite în grupele anterioare, se ține cu ajutorul grupei 65 "Alte cheltuieli de exploatare", structurată pe două conturi sintetice de gradul I și patru conturi sintetice de gradul II, astfel:

- contul **654** "Pierderi din creanțe și debitori diverși" care ține evidența pierderilor din creanțe;

Scanned with OKEN Scanner

- contul **658** "Alte cheltuieli de exploatare" care ține evidența altor cheltuieli de exploatare ale unității și care este detaliat pe patru conturi sintetice de gradul II, astfel: **6581**"Despăgubiri, amenzi și penalități", **6582** "Donații și subvenții acordate", **6583** "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital" și **6588** "Alte cheltuieli de exploatare".

Exemple:

1.Clienții incerți, în valoare de 4.760.000 lei, devin insolvabili(conform hotărârii judecătorești) și se trec pe cheltuieli:

1.1.se înregistrează cheltuiala cu clienții insolvabili:

%	=	**4118**	/	4.760.000 lei
654		Clienți incerți sau		
Pierderi din creanțe		în litigiu		4.000.000 lei
și din debitori diverși				
4427				
TVA colectată				760.000 lei

2.Se înregistrează majorări și penalități pentru plata cu întârziere a TVA-ului în valoare de 350.000 lei, datorate bugetului de stat.Se achită direct la casieria Trezoreriei pe bază de chitanță.

2.1.înregistrarea majorărilor și penalităților în evidențele contabile:

6581	=	**4481**	/	350.000 lei
Despăgubiri, amenzi		Alte datorii față de		
și penalități		bugetul statului		

2.3.plata majorărilor și penalităților la casieria Trezoreriei:

4481	=	**5311**	/	350.000 lei
Alte datorii față de		Casa în lei		
bugetul statului				

3.Se plătesc, cu numerar, 10.000.000 lei, reprezentând o sponsorizare, conform contractului încheiat între părți:

3.1.se înregistrează plata conform contractului:

6582	=	**5311**	/	10.000.000 lei
Donații și subvenții		Casa în lei		
acordate				

7.7 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR FINANCIARE

Cheltuielile financiare sunt cheltuielile făcute de unitate în scopul obținerii de venituri financiare.Aceste cheltuieli sunt reflectate de grupa 66 "Cheltuieli financiare", grupă structurată pe șase conturi sintetice de gradul I și două conturi sintetice de gradul II, astfel:

- contul **663** "Pierderi din creanțe legate de participații" care ține evidența pierderilor din creanțe imobilizate;
- contul **664** "Cheltuieli privind investițiile financiare cedate" care ține evidența cheltuielilor cu investițiile financiare cedate de unitate și care este detaliat pe două conturi

Scanned with OKEN Scanner

sintetice de gardul II, astfel: 6641"Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate" și 6642" Pierderi privind investițiile financiare pe termen scurt cedate";

- contul 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" care ține evidența pierderilor din diferențe de curs valutar;
- contul 666 "Cheltuieli privind dobânzile" care ține evidența cheltuielilor cu dobânzile plătite sau de plătit pentru împrumuturile primite;
- contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate" care ține evidența cheltuielilor cu sconturile acordate clienților, debitorilor sau băncilor;
- contul 668 "Alte cheltuieli financiare" care ține evidența altor cheltuieli financiare decât cele înregistrate în conturile anterioare.

Exemple:

1.Se încasează creanțele față de o societate din cadrul grupului prin bancă, la valoarea de 18.600.000 lei, valoarea inițială fiind de 24.000.000 lei.

1.1.se înregistrează încasarea creanței:

%	=	4511	/	24.000.000 lei
5121		Decontări în cadrul		
Conturi la bănci în lei		grupului		18.600.000 lei
663				
Pierderi din creanțe				
legate de participații				5.400.000 lei

2.Se încasează o factură emisă clienților externi în valoare de 1.200 EURO, cursul de schimb al EURO la facturare fiind de 32.100 lei / euro, iar la încasare de 31.900 lei.Banca reține un comision de 10 EURO.

2.1.încasarea clientului extern:

%	=	4111	/	38.520.000 lei
5124		Clienți		
Conturi la bănci				38.280.000 lei
în valută				
665				
Cheltuieli din diferențe				240.000 lei
de curs valutar				

- calculul diferențelor de curs: 1.200 X (32.100 lei– 31.900 lei) = 240.000 lei

2.2.reținerea comisionului de către bancă:

627	=	5124	/	319.000 lei
Cheltuieli cu serviciile		Conturi la bănci		
bancare și asimilate în valută				

3.Se plătește dobânda de 230.000 lei aferentă creditului acordat de bancă în contul curent:

3.1.plata dobânzii din contul curent:

666	=	5121	/	230.000 lei
Cheltuieli privind		Conturi la bănci		
dobânzile		în lei		

Scanned with OKEN Scanner

4.Pentru încasarea unei creanțe în sumă de 50.000.000 lei înainte de termen, se acordă clientului un scont în valoare de 500.000 lei, conform contractului:

4.1.încasarea creanței(mai puțin scontul acordat):

%	=	4111	/	50.000.000 lei
5121		Clienți		
Conturi la bănci				49.500.000 lei
în lei				
667				
Cheltuieli privind				500.000 lei
sconturile acordate				

5.La 30.09.2002 o societate comercială prezintă următoarele date: capital propriu 6.682.953 mii lei, capital împrumutat (leasing financiar) 1.693.475 mii lei, profitul la 30.09.2002 este de 2.158.537 mii lei, impozitul pe profit înregistrat la trimestrul II fiind în sumă de 435.775 mii lei.Cheltuielile nedeductibile la 30.09.2002 sunt: majorări și penalități 41.721 mii lei, sponsorizări nedeductibile 144.502 mii lei.În primul trimestru al anului societatea a beneficiat de o reducere a impozitului pe profit aferentă profitului reinvestit în valoare de 26.793 mii lei.

Cheltuielile cu dobânzile înregistrate în trimestrul III sunt în valoare de 57.472 mii lei, aferente celor două contracte de leasing în EURO.

Să se calculeze impozitul pe profit aferent trimestrului III, cunoscând următoarele:

- pentru primul contract de leasing dobânda a fost de 171 EURO la o rată de 488 EURO în fiecare lună, cursurile de schimb fiind de 32.480 lei, 32.330 lei, respectiv 32.600 lei;
- pentru al doilea contract de leasing dobânda a fost de 451 EURO la o rată de 838 EURO în fiecare lună, cursurile de schimb fiind de 32.319 lei, 32.330 lei, respectiv 32.480 lei;
- rata dobânzii EURIBOR pentru trimestrul III.2002 este de 3.11% pe an.
- capitalul propriu la 1 ianuarie era în valoare de 4.756.983 mii lei și capitalul împrumutat în sumă de 1.078.683 mii lei.

Conform Legii 414/2002 și normelor de aplicare aferente, pentru împrumuturile în EURO obținute de la alte entități decât instituțiile de credit autorizate, dobânda deductibilă este limitată la nivelul ratei dobânzii EURIBOR plus două puncte procentuale, în cazul nostru fiind de 3.11+2 = 5.11% pe an.

Calculul limitei deductibile pentru cele două contracte (conform art.10.5 din Legea 414/2002):

5.1.Pentru primul contract:

Dobânda pe lună: D= 488 EURO x 5.11% = 24.94 EURO

Dobânda deductibilă în EURO: 24.94 EURO x 3 luni = 74.82 EURO

Dobânda în lei: D= 24.94x32.480 + 24.94x32.330 + 24.94x32.600 = 2.429.405 lei

5.2.Pentru al 2-lea contract:

Dobânda pe lună: D= 838 EURO x 5.11% = 42.82 EURO

Dobânda deductibilă în EURO: 42.82 EURO x 3 luni = 128.46 EURO

Scanned with OKEN Scanner

Dobânda în lei: D= 42.82x32.319 + 42.82x32.330 + 42.82x32.480 = 4.159.064 lei

Total dobândă deductibilă = 2.429.405 + 4.159.064 = 6.588.469 lei

Diferența nedeductibilă(conform art.10.5 din Legea 414 /2002) este în sumă de 50.884 mii lei (57.472 mii lei – 6.588 mii lei).

5.3.Pentru determinarea nivelului deductibilității cheltuielilor cu dobânzile se calculează gradul de îndatorare, conform formulei:

Gradul de îndatorare *trim.III* = (Capital împrumutat *1 ianuarie* + Capital împrumutat *30 septembrie*) / (Capital propriu *1 ianuarie* +Capital propriu *30 septembrie*).

Gradul de indatorare *trim.III* = (1.078.683 mii + 1.693.475 mii) / (6.682.953 mii + 4.756.983 mii) = 0.24

Deoarece gradul de indatorare este mai mic decat 1, conform art.10.1 din Legea 414 / 2002, cheltuielile cu dobânzile se deduc integral la calculul impozitului pe profit.

Profit impozabil = Profit contabil + Cheltuieli nedeductibile – Venituri neimpozabile

Profit impozabil = 2.158.537 mii + 621.998 mii = 2.780.535 mii lei
Impozitul pe profit = Profit impozabil x 25% - Reduceri de impozit

Impozitul pe profit = 2.780.535 mii x 25% - 26.793 mii = 668.341 mii lei

6.Considerăm exemplul de mai sus cu modificările:

- capitalul propriu la 1 ianuarie era în valoare de 1.056.983 mii lei și capitalul împrumutat de 1.078.683 mii lei;
- capitalul propriu la 30 septembrie este în valoare de 1.158.537 mii lei, iar capitalul împrumutat 1.693.475 mii lei;
- veniturile din dobânzi sunt în sumă de 2.633 mii lei, iar suma celorlalte venituri este de 1.790.500 mii lei.

Punctele 1 și 2 de la cazul anterior rămân neschimbate, deoarece limitarea conform Legii 414/2002 art 10.5 se aplică înainte de aplicarea prevederilor art 10.1 si 10.2., astfel:
Calculul limitei deductibile pentru cele doua contracte:

6.1.Pentru primul contract:
Dobânda pe lună: D= 488 EURO x 5.11% = 24.94 EURO
Dobânda deductibilă în EURO: 24.94 EURO x 3 luni = 74.82 EURO

Dobânda în lei: D= 24.94x32.480 + 24.94x32.330 + 24.94x32.600= 2.429.405 lei

6.2.Pentru al 2-lea contract:
Dobânda pe lună: D= 838 EURO x 5.11% = 42.82 EURO
Dobânda deductibilă în EURO: 42.82 EURO x 3 luni = 128.46 EURO

Dobânda în lei: D= 42.82x32.319 + 42.82x32.330 + 42.82x32.480 = 4.159.064 lei
Total dobânda deductibilă = 2.429.405 + 4.159.064 = 6.588.469 lei

Scanned with OKEN Scanner

Diferența nedeductibilă, conform art.10.5 din Legea 414 / 2002, este în sumă de 50.884 mii lei (57.472 mii lei – 6.588 mii lei).

6.3.Pentru determinarea nivelului deductibilității cheltuielilor cu dobânzile se calculează gradul de îndatorare, conform formulei:

Gradul de îndatorare *trim.III* = (Capital împrumutat *1 ianuarie* + Capital împrumutat *30 septembrie*) / (Capital propriu *1 ianuarie* +Capital propriu *30 septembrie*).

Gradul de îndatorare *trim.III* = (1.078.683 mii + 1.693.475 mii) / (1.056.983 mii + 1.158.537 mii) = 1.25

Deoarece gradul de îndatorare este mai mare decât 1, se deduc cheltuielile cu dobânzile numai în limita prevăzută la art 10.2 din Legea 414 / 2002, și anume la nivelul sumei veniturilor din dobânzi plus 10% din celelalte venituri, astfel:

Venituri din dobânzi +(10% x celelalte venituri) = 2.633 mii + 10% x 1.790.500 = 181.683 mii lei.

Dobânda nedeductibilă calculată anterior = 50.884 mii lei <181.683 mii lei
=> se deduce integral.

În cazul în care suma veniturilor din dobânzi plus 10% din celelalte venituri este mai mică decât cheltuielile cu dobânzile, diferența de cheltuieli care nu se acoperă rămâne nedeductibilă și se reportează în perioada urmatoare, fiind tratate din punct de vedere fiscal ca și cheltuieli ale perioadei respective, urmând să devină subiect al limitării aplicabile în acea perioadă.

Modalitatea de calcul al impozitului pe profit de la punctul anterior rămâne valabilă și în acest caz.

7.8 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR EXTRAORDINARE

În general, cheltuielile extraordinare au o pondere redusă în ansamblul cheltuielilor unei unități.Aceste cheltuieli sunt reflectate de grupa 67 "Cheltuieli extraordinare", grupă formată din contul sintetic de gradul I - 671"Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare" care ține evidența cheltuielilor extraordinare.

Exemplu:

1.O societate comercială înregistrează pierderi din calamități, concretizate în mărfuri deteriorate, în valoare de 6.000.000 lei.

1.1.înregistrarea pierderii din calamități:

671 Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare	=	**371** Mărfuri	/	6.000.000 lei

7.9 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CU AMORTIZĂRILE ȘI PROVIZIOANELE

Cheltuielile cu amortizările și provizioanele sunt grupate, în funcție de natura activităților la care se referă, în cheltuieli de exploatare și financiare privind amortizările și provizioanele.Aceste cheltuieli sunt reflectate cu ajutorul grupei 68 "Cheltuieli cu amortizările și provizioanele", grupă structurată pe două conturi sintetice de gradul I și șapte conturi sintetice de gradul II, astfel:

- contul 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele" care ține evidența cheltuielilor de exploatare privind amortizările și provizioanele înregistrate de unitate și este detaliat pe patru conturi sintetice de gradul II, astfel: 6811"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor", 6812 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli", 6813 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor" și 6814 "Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante";
- contul 686 "Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele" care ține evidența cheltuielilor financiare înregistrate de unitate și este detaliat pe trei conturi sintetice de gradul II, astfel: 6863 "Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor financiare", 6864 "Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante" și 6868 "Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor".

Exemple:

1.O societate comercială înregistrează lunar cheltuieli cu amortizarea unui program informatic, în sumă de 200.000 lei / lună și cu amortizarea unei clădiri, în sumă de 3.500.000 lei / lună.La sfârșitul perioadei de gestiune se constată o depreciere a clădirii, impunându-se reparații în următorul exercițiu financiar, estimate la 5.000.000 lei.

1.1.înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor:

6811	=	%	/	3.700.000 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale		200.000 lei
		2812 Amortizarea construcțiilor		3.500.000 lei

1.2.înregistrarea provizionului pentru depreciere:

6813	=	291	/	5.000.000 lei
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor		Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale		

2.La inventarierea anuală se constată o scădere a valorii stocului de acțiuni cu suma de 4.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

2.1.înregistrarea deprecierii imobilizărilor financiare:

6863	=	**296**	/	4.000.000 lei
Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor		Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare		

7.10 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CU IMPOZITUL PE PROFIT

Impozitul pe profit sau pe venitul microîntreprinderilor, se calculează conform legislației în vigoare (Legea 414/2002) și se înregistrează obligația de plată în corespondență cu conturile de cheltuieli cu impozitul pe profit / venit.Aceste cheltuieli sunt reflectate în grupa 69 "Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite", grupă structurată pe două conturi sintetice de gradul I, astfel:

- contul 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit" care ține evidența cheltuielilor cu impozitul pe profit;
- contul 698 "Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus" care ține evidența cheltuielilor cu impozitul pe venitul microîntreprinderilor.

Exemple:

1.O societate comercială înregistrează venituri totale de 56.000.000 lei, cheltuieli totale de 32.000.000 lei, din care 4.000.000 lei cheltuieli cu o sponsorizare și 2.000.000 lei cheltuieli de protocol.Se calculează impozitul pe profit, în cazul în care societatea plătește impozitul pe profit conform Legii 414/2002.

1.1.se calculează cheltuielile deductibile, conform limitelor legale:

- cheltuielile cu sponsorizarea(limitate la 5% din profitul brut mai puțin cheltuielile cu sponsorizarea):

[(56.000.000 – 32.000.000) + 4.000.000] X 5%=1.400.000 lei –cheltuieli deductibile cu sponsorizarea

- cheltuielile de protocol(limitate la 2% din profitul brut mai puțin cheltuielile de protocol):

[(56.000.000 – 32.000.000) + 2.000.000] X 2%=520.000 lei-cheltuieli de protocol deductibile

1.2.se calculează și se înregistrează impozitul pe profit:

[(56.000.000 – 32.000.000) + (4.000.000-1.400.000)+(2.000.000-520.000)] X 25%=(24.000.000+2.600.000+1.480.000) X 25%=7.020.000 lei

691	=	**441**	/	7.020.000 lei
Cheltuieli cu impozitul pe profit		Impozitul pe profit / venit		

2.O societate comercială înregistrează venituri totale în valoare de 56.000.000 lei, din care 2.000.000 lei venituri înregistrate în contul"722" și 500.000 lei venituri înregistrate în contul"781".Se calculează impozit pe venit 1.5%, deoarece societatea este încadrată în categoria microîntreprinderilor.

Scanned with OKEN Scanner

2.1.se calculează veniturile la care se aplică procentul de impozit pe venitul microîntreprinderilor:

(56.000.000-2.000.000-500.000)=53.500.000 lei

2.2.se calculează și se înregistrează impozitul pe venitul microîntreprinderilor:

53.500.000 X 1.5%=802.500 lei

698	=	441	/	802.500 lei
Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus		Impozitul pe profit / venit		

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 8.
CONTABILITATEA VENITURILOR

Veniturile sunt formate din totalitatea operațiilor care cresc activul unei întreprinderi prin încasări de numerar, înregistrarea de creanțe asupra terților, sau prin scăderea și anularea provizioanelor.

Veniturile se regăsesc în structura contului de profit și pierdere și sunt grupate, după natura lor, în venituri din exploatare, financiare și extraordinare.

Conturile de venituri, indiferent de natura acestora, nu prezintă sold la sfârșitul perioadei de gestiune și sunt conturi cu funcție de pasiv.

Veniturile din exploatare sunt acele venituri care se realizează pe parcursul desfășurării activității unității, fiind reprezentate de cifra de afaceri, de variația stocurilor, de producția de imobilizări și de alte venituri din exploatare.

Veniturile financiare sunt veniturile provenite din operațiile financiare efectuate de unitate, constând în venituri din imobilizări financiare, din creanțe imobilizate, din diferențe de curs valutar, din dobânzi și din alte venituri de natură financiară.

Veniturile extraordinare provin din subvențiile primite de unitate în cazul producerii unor evenimente extraordinare.

Pe lângă aceste categorii de venituri mai există și veniturile din provizioane, care sunt structurate în funcție de natura provizioanelor care sunt diminuate sau anulate(de exploatare sau financiare).

Veniturile se regăsesc în clasa a 7-a "Conturi de venituri", clasă structurată pe următoarele grupe de venituri:

- grupa 70 "Cifra de afaceri" cuprinde conturile care reflectă veniturile obținute din vânzarea de bunuri și servicii;
- grupa 71 "Variația stocurilor"cuprinde contul care reflectă veniturile înregistrate datorită variației stocurilor;
- grupa 72 "Venituri din producția de imobilizări" cuprinde conturile care reflectă veniturile obținute prin producția proprie de imobilizări corporale și necorporale;
- grupa 74 "Venituri din subvenții de exploatare" cuprinde conturile care reflectă veniturile provenite din subvenții și împrumuturi nerambursabile, destinate activității de exploatare;
- grupa 75 "Alte venituri din exploatare" cuprinde conturile care reflectă veniturile din activitatea de exploatare și neregăsite în grupele anterioare;
- grupa 76 "Venituri financiare" cuprinde conturile care reflectă veniturile obținute din operațiile financiare efectuate de unitate;
- grupa 77 "Venituri extraordinare" cuprinde conturile care reflectă veniturile primite în cazul producerii unor evenimente extraordinare;
- grupa 78 "Venituri din provizioane" cuprinde conturile care reflectă veniturile obținute ca urmare a diminuării sau anulării provizioanelor înregistrate de unitate.

Scanned with OKEN Scanner

8.1 CONTABILITATEA VENITURILOR CUPRINSE ÎN CIFRA DE AFACERI

Veniturile cuprinse în cifra de afaceri sunt veniturile provenite din activitatea de bază și au ponderea cea mai mare în ansamblul veniturilor obținute de o societate comercială.Aceste venituri se reflectă în grupa 70"Cifra de afaceri", grupă structurată în opt conturi sintetice de gradul I, astfel:

- contul **701** "Venituri din vânzarea produselo finite" care ține evidența veniturilor din vânzarea de produse finite, animalelor și păsărilor;
- contul **702** "Venituri din vânzarea semifabricatelor" care ține evidența veniturilor din vânzarea semifabricatelor;
- contul **703** "Venituri din vânzarea produselor reziduale" care ține evidența veniturilor din vânzarea produselor reziduale;
- contul **704** "Venituri din lucrări executate și servicii prestate" care ține evidența veniturilor din lucrări executate și servicii prestate terților;
- contul **705** "Venituri din studii și cercetări" care ține evidența veniturilor din studiile și cercetările efectuate pentru terți;
- contul **706** "Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii" care ține evidența veniturilor de acest tip încasate sau de încasat de la terți;
- contul **707** "Venituri din vânzarea mărfurilor" care ține evidența veniturilor din vânzarea mărfurilor;
- contul **708** "Venituri din activități diverse" care ține evidența veniturilor din activități de cum sunt:comisioane, servicii prestate în interesul personalului, venituri din valorificarea ambalajelor, precum și alte venituri realizate din relațiile cu terții.

Exemple:

1.Se vând terților produse finite în sumă de 30.000.000 lei(plus TVA 19%), pentru care se întocmește factură și deșeuri rezultate din producție în sumă de 3.000.000 lei (plus TVA 19%), pentru care factura se întocmește ulterior.

1.1.se înregistrează vânzarea produselor finite, pe bază de factură:

4111	=	%	/	35.700.000 lei
Clienți		**701**		
		Venituri din vânzarea produselor finite		30.000.000 lei
		4427		
		TVA colectată		5.700.000 lei

1.2.se înregistrează vânzarea produselor finite, pe bază de aviz de însoțire:

418	=	%	/	3.570.000 lei
Clienți-facturi		**703**		
de întocmit		Venituri din vânzarea produselor reziduale		3.000.000 lei
		4428		
		TVA neexigibilă		570.000 lei

1.3.la întocmirea facturii se vor face înregistrările:

4111	=	**418**	/	3.570.000 lei
Clienți		Clienți-facturi de întocmit		

4428	=	4427	/	570.000 lei
TVA neexigibilă		TVA colectată		

2.O societate comercială facturează către terți contravaloarea chiriei datorate de aceștia pentru luna în curs, în sumă de 4.000.0000 lei (plus TVA 19%).

În aceeași lună se decontează din veniturile încasate în avans, chiria de 3.000.000 lei aferentă acelei luni.

2.1.facturarea chiriei către terți:

461	=	%	/	4.760.000 lei
Debitori diverși		706		4.000.000 lei
		Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii		

2.2.decontarea chiriei din veniturile în avans:

472	=	706	/	3.000.000 lei
Venituri înregistrate în avans		Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii		

3.Se vând ambalaje în valoare de 6.000.000 lei(plus TVA 19%) și se încasează contravaloarea lor în numerar, prin casierie.

4111	=	%	/	*7.140.000 lei*
Clienți		708		
		Venituri din activități diverse		6.000.000 lei
		4427		
		TVA colectată		1.140.000 lei

3.2.se încasează contravaloarea ambalajelor vândute, în numerar:

5311	=	4111	/	7.140.000 lei
Casa în lei		Clienți		

8.2 CONTABILITATEA VENITURILOR DIN VARIAȚIA STOCURILOR

De la o perioadă de gestiune la alta, în cadrul stocurilor aflate în unitate pot interveni variații, în sensul creșterii sau descreșterii nivelului acestora.

Contabilitatea variației stocurilor se realizează cu ajutorul grupei 71 "Variația stocurilor", grupă care este formată din contul sintetic de gradul I - 711"Variația stocurilor", care ține evidența costului de producție al stocurilor existente, precum și variația acestora.

Exemplu:

1.În cursul lunii se recepționează produse finite, la cost standard, în valoare de 4.000.000 lei și diferențe de preț aferente acestora, în valoare de 400.000 lei. Pe parcursul lunii se vând produse în valoare de 4.500.000 lei(plus TVA 19%), al căror cost standard este de 2.500.000 lei, cu diferențele de preț stabilite la valoarea de 250.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

1.1.se recepționează produsele finite, pe baza bonului de predare:

345	=	711	/	4.000.000 lei
Produse finite		Variația stocurilor		

1.2.se înregistrează diferențele de preț:

348	=	711	/	400.000 lei
Diferențe de preț la produse		Variația stocurilor		

1.3.înregistrarea vânzării de produse:

4111	=	%	/	5.355.000 lei
Clienți		701		
		Venituri din vânzarea produselor finite		4.500.000 lei
		4427		
		TVA colectată		855.000 lei

1.4.descărcarea gestiunii de produsele finite vândute:

711	=	345	/	2.500.000 lei
Variația stocurilor		Produse finite		
711	=	348	/	250.000 lei
Variația stocurilor		Diferențe de preț la produse		

8.3 CONTABILITATEA VENITURILOR DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI

Pe parcursul desfășurării activității unei societați comerciale, aceasta poate realiza diverse active imobilizate pentru necesități proprii.Contabilitatea veniturilor realizate din producția proprie de imobilizări corporale și necorporale se realizează cu ajutorul grupei 72 "Venituri din producția de imobilizări", grupă structurată pe două conturi sintetice de gradul I, astfel:

- contul 721 "Venituri din producția de imobilizări necorporale" care ține evidența veniturilor obținute din producția proprie de imobilizări necorporale pentru necesitățile unității;
- contul 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale" care ține evidența veniturilor obținute din producția proprie de imobilizări corporale pentru necesitățile unității.

Exemple:

1.O societate comercială recepționează un program informatic, realizat din producție proprie, în valoare de 12.000.000 lei.

1.1.se recepționează programul informatic:

208	=	721	/	12.000.000 lei
Alte imobilizări necorporale		Venituri din producția de imobilizări necorporale		

2.Se amenajează un teren cu forțe proprii, estimându-se investiția la 9.000.000 lei.

2.1.se recepționează investiția în amenajarea terenului:

2112	=	722	/	9.000.000 lei
Amenajări de terenuri		Venituri din producția de imobilizări corporale		

8.4 CONTABILITATEA VENITURILOR DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE

În anumite condiții stabilite prin reglementări legale, unitățile care desfășoară anumite activități pot primi subvenții pentru acoperirea unor diferențe de preț la produsele realizate, pentru dezvoltarea unor anumite activități sau împrumuturi nerambursabile pentru sprijinirea a diverse activități.

Contabilitatea veniturilor din subvenții se realizează cu ajutorul grupei 74 "Venituri din subvenții de exploatare", grupă formată din contul sintetic de gradul I –**741**"Venituri din subvenții de exploatare", care ține evidența subvențiilor sau a împrumuturilor nerambursabile.Acest cont este detaliat pe două conturi sintetice de gradul II, astfel: **7411** "Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri" (cont care se ia în calcul la determinarea cifrei de afaceri) și **7417** "Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri.

Exemplu:

1.O societate comercială vinde produse al căror preț este subvenționat de la bugetul de stat, pentru care trebuie să primească 50.000.000 lei subvenție, pentru acoperirea diferențelor de preț.

1.1.înregistrarea subvenției de primit:

445	=	7411	/	50.000.000 lei
Subvenții		Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri		

1.2.primirea subvenției în contul bancar:

5121	=	445	/	50.000.000 lei
Conturi la bănci în lei		Subvenții		

8.5 CONTABILITATEA ALTOR VENITURI DIN EXPLOATARE

Veniturile din activitatea de exploatare, care nu se regăsesc în grupele anterioare, sunt reflectate de grupa 75 "Alte venituri din exploatare", grupă structurată pe două conturi sintetice de gradul I și cinci conturi sintetice de gradul II, astfel:

- contul **754** "Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși" care ține evidența creanțelor reactivate privind clienții și debitorii diverși;
- contul **758** "Alte venituri din exploatare" care ține evidența altor venituri din exploatare și care este detaliat pe următoarele conturi sintetice de gradul II: **7581**"Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități", **7582** "Venituri din donații și subvenții primite", **7583**

Scanned with OKEN Scanner

"Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital", 7584 "Venituri din subvenții pentru investiții" și 7588 "Alte venituri din exploatare".

Exemple:

1.O societate comercială dă în judecată un client pentru neonorarea unui contract și pretinde penalități de la acesta în valoare de 35.000.000 lei.După obținerea hotărârii judecătorești, aceasta încasează contravaloarea penalităților prin contul bancar.

1.1.se înregistrează penalitățile cerute clientului:

461	=	7581	/	35.000.000 lei
Debitori diverși		Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități		

1.2.se înregistrează încasarea penalităților:

5121	=	461	/	35.000.000 lei
Conturi la bănci în lei		Debitori diverși		

2.Se prescrie o datorie către bugetul de stat, după trecerea termenului de prescripție de 5 ani, în valoare de 4.000.000 lei, reprezentând impozit pe profit neachitat.

2.1.se înregistrează prescrierea impozitului neachitat:

441	=	7588	/	4.000.000 lei
Impozit pe profit / venit		Alte venituri din exploatare		

8.6 CONTABILITATEA VENITURILOR FINANCIARE

Veniturile obținute din efectuarea oerațiunilor financiare sunt contabilizate cu ajutorul grupei 76 "Venituri financiare", grupă structurată pe opt conturi sintetice de gradul I și opt conturi sintetice de gradul II, astfel:

- contul 761 "Venituri din imobilizări financiare" care ține evidența veniturilor obținute din imobilizările financiare deținute.Acest cont este detaliat pe șase conturi sintetice de gradul II, astfel: 7611 "Venituri din titluri de participare deținute la filialele din cadrul grupului", 7612 "Venituri din titluri de participare deținute la societăți din afara grupului", 7613 "Venituri din titluri de participare deținute în întreprinderi asociate din cadrul grupului", 7614 "Venituri din titluri de participare deținute în întreprinderi asociate din afara grupului", 7615 "Venituri din titluri de participare strategice în cadrul grupului" și 7616 "Venituri din titluri de participare strategice în afara grupului;
- contul 762 "Venituri din investiții financiare pe termen scurt" care ține evidența veniturilor din investiții financiare pe termen scurt;
- contul 763 "Venituri din creanțe imobilizate" care ține evidența veniturilor din creanțele imobilizate;
- contul 764 "Venituri din investiții financiare cedate" care ține evidența veniturilor obținute prin cedarea titlurilor de plasament.Acest cont este detaliat pe două conturi sintetice de gradul II, astfel: 7641"Venituri din imobilzări financiare cedate" și 7642 "Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate";
- contul 765 "Venituri din diferențe de curs valutar" care ține evidența veniturilor obșinute din diferențele de curs valutar;

Scanned with OKEN Scanner

- contul 766 "Venituri din dobânzi" care ține evidența veniturilor din dobânzile aferente disponobilului din contul bancar, livrărilor pe credit sau împrumuturilor acordate;

- contul 767 "Venituri din sconturi obținute" care ține evidența veniturilor obținute din sconturile date de furnizori și alți creditori;

- contul 768 "Alte venituri financiare" care ține evidența altor venituri financiare, neregăsite în conturile anterioare.

Exemple:

1.Se înregistrează veniturile încasate prin virament bancar, din dobânzi aferente împrumuturilor acordate unei societăți din cadrul grupului, în sumă de 3.000.000 lei.

1.1.înregistrarea veniturilor încasate în contul curent:

5121	=	763	/	3.000.000 lei
Conturi la bănci în lei		Venituri din creanțe imobilizate		

2.La sfârșitul perioadei de gestiune se reevaluează devizele din contul bancar, constatându-se o diferență în plus în valoare de 6.000.000 lei.

2.1.se înregistrează diferența în plus aferentă creșterii cursului valutar:

5124	=	765	/	6.000.000 lei
Conturi la bănci în valută		Venituri din diferențe de curs valutar		

3.Se încasează dividende de la o altă societate, dividende aferente participațiilor deținute, în valoare de 3.400.000 lei.

3.1.încasarea dividendelor în contul bancar:

5121	=	761	/	3.400.000 lei
Conturi la bănci în lei		Venituri din imobilizări financiare		

8.7 CONTABILITATEA VENITURILOR EXTRAORDINARE

Contabilitatea veniturilor extraordinare este organizată cu ajutorul grupei 77 "Venituri extraordinare", grupă formată din contul sintetic de gradul I – 771 "Venituri din subvenții primite pentru evenimente extraordinare și altele similare", care ține evidența veniturilor rezultate din compensațiile primite pentru pierderi cauzate de evenimente extraordinare.

Exemplu:

1.O societate comercială primește o compensație pentru pierderile suferite în urma unor calamități, în valoare de 3.000.000 lei.

1.1.înregistrarea sumelor primite:

5121	=	771	/	3.000.000 lei
Conturi la bănci în lei		Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare		

Scanned with OKEN Scanner

8.8 CONTABILITATEA VENITURILOR DIN PROVIZIOANE

Veniturile din provizioane sunt rezultatul diminuării sau anulării provizioanelor constituite pentru riscuri și deprecieri.

Contabilitatea veniturilor din provizioane este organizată cu ajutorul grupei 78 "Venituri din provizioane", grupă structurată pe două conturi sintetice de gradul I și cinci conturi sintetice de gradul II, astfel:

- contul 781 "Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare" care ține evidența veniturilor provenite din diminuarea sau anularea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli, pentru deprecierea imobilizărilor corporale și necorporale, precum și a activelor circulante.Acest cont este detaliat pe trei conturi sintetice de gradul II, astfel: 7812 "Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli", 7813 "Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor" și 7814 "Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante" ;
- contul 786 "Venituri financiare din provizioane" care ține evidența veniturilor provenite din diminuarea sau anularea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor sau a titlurilor financiare.Acest cont este detaliat pe două conturi sintetice de gradul II, astfel: 7863 "Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare" și 7864 "Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante".

Exemple:

1.Se constituie un provizion pentru deprecierea unui autoturism, în valoare de 4.000.000 lei, care se anulează în momentul în care acesta este vândut și provizionul nu mai are obiect.

1.1.anularea provizionului înregistrat anterior:

291 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale	=	**7813** Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale	/	4.000.000 lei

2.La sfârșitul exercițiului financiar N se constată o depreciere a imobilizărilor financiare în sumă de 6.000.000 lei, iar la inventarierea anuală din exercițiul N+1 se constată că deprecierea s-a redus cu 30%, fapt pentru care se diminuează corespunzător provizionul constituit.

2.1.constituirea provizionului în exercițiul N:

6863 Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor financiare	=	**296** Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	/	6.000.000 lei

2.2.diminuarea provizionului în exercițiul N+1:

296 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	=	**7863** Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	/	1.800.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 9.
CONTABILITATEA CONTURILOR ÎN AFARA BILANȚULUI

Conturile speciale alcătuiesc clasa a 8-a, clasă din care fac parte două grupe de conturi:

Grupa 80 "Conturi în afara bilanțului" care conține conturi ce servesc la înregistrarea drepturilor și obligațiilor din angajamentele acordate și primite, precum și a altor valori din afara patrimoniului, care pot influența mărimea sau structura acestuia.

Grupa 80 "Conturi în afara bilanțului este structurată pe patru conturi sintetice de gradul I și treisprezece conturi sintetice de gradul II, astfel:

- contul **801**"Angajamente acordate" care ține evidența angajamentelor acordate de unitate (giruri, cauțiuni, garanții), reflectând creanța eventuală a unității asupra terților în cazul în care ea va fi determinată să plătească în locul terților suma care constituie obiectul angajamentului.Acest cont este detaliat pe două conturi sintetice de gradul II, astfel: **8011** "Giruri și garanții acordate" și **8018**"Alte angajamente acordate";
- contul **802**"Angajamente primite" care ține evidența angajamentelor primite de către unitate,reflectând de data aceasta creanța terților asupra unității. Acest cont este detaliat pe două conturi sintetice de gradul II, astfel: **8021**"Giruri și garanții primite" și **8028** "Alte angajamente primite";
- contul **803** "Alte conturi în afara bilanțului" care ține evidența diverselor valori în afara patrimoniului prin conturi sintetice de gradul II,specifice: **8031** "Imobilizări corporale luate cu chirie"– ține evidența mijloacelor fixe luate de la terți pe bază de contract de închiriere, **8032** "Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare"-ține evidența valorilor materiale primite de la terți pentru prelucrare sau reparare, pe bază de contract, **8033** "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"-ține evidența valorilor materiale primite de la terți, temporar, spre păstrare sau custodie, pe bază de proces-verbal de predare-primire, **8034** "Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare"-ține evidența debitorilor scoși din activul unității, ca insolvabili sau dispăruți, dar care trebuie urmăriți până la reactivare sau împlinirea termenului de prescripție, **8036** "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate"-ține evidența imobilizărilor primite în leasing, a contractelor de închiriere, etc., **8037** "Efecte scontate neajunse la scadență"-ține evidența efectelor scontate depuse la bancă, dar neajunse la scadență, **8038** "Alte valori în afara bilanțului" - ține evidența bunurilor predate în leasing financiar și a altor valori care nu sunt cuprinse în conturile anterioare și **8039** "Stocuri de natura obiectelor de inventar"- ține evidența stocurilor de natura obiectelor de inventar trecute pe cheltuieli și a căror natură necesită urmărirea lor extrabilanțieră;
- contul **8045** "Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe"-ține evidența amortizării aferente gradului de neutilizare a mijloacelor fixe.

Grupa 89 "Bilanț" care conține conturi ce preiau soldurile bilanțiere la închiderea și deschiderea unui exercițiu financiar.Această grupă este structurată pe două conturi sintetice de gradul I, astfel: **891** "Bilanț de deschidere"-cont care asigură deschiderea tuturor conturilor și **892** "Bilanț de închidere"-cont care asigură închiderea tuturor conturilor.

Scanned with OKEN Scanner

Exemple:

1.O societate comercială închiriază un strung de la altă unitate, strung în valoare de 35.000.000 lei, pe care la sfârșitul contractului îl înapoiază unității de la care l-a închiriat.

1.1. înregistrarea strungului luat cu chirie, pe baza procesului-verbal de primire:

Debit 8031 "Imobilizări corporale luate cu chirie" = / 35.000.000 lei

1.2.scoaterea strungului din evidențe, la sfârșitul contractului, pe baza procesului - verbal de predare:

Credit 8031 "Imobilizări corporale luate cu chirie" = / 35.000.000 lei

2.O casă de amanet primește de la clienții săi, drept gaj pentru contractele de împrumut ale acestora, obiecte electronice în valoare estimată de 45.000.000 lei, conform contractelor încheiate.La sfârșitul lunii se restituie obiecte în valoare de 40.000.000 lei, aferente contractelor pentru care suma împrumutată plus comisionul aferent au fost achitate, iar pentru contractele care au expirat și suma nu a fost restituită se face intrarea în gestiunea proprie a obiectelor rămase, la o valoare de piață de 9.000.000 lei(TVA inclus).

2.1.înregistrarea obiectelor depuse ca gaj:

Debit 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie" = / 45.000.000 lei

2.2.scoaterea din evidențele în afara bilanțului a obiectelor restituite la sfârșitul contractelor:

Credit 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie" = / 40.000.000 lei

2.3.înregistrarea în gestiune a obiectelor aferente contractelor expirate și neachitate:

371 Mărfuri	=	%	/	9.000.000 lei
		267 Creanțe imobilizate		5.000.000 lei
		378 Diferențe de preț la mărfuri		2.563.025 lei
		4428 TVA neexigibil		1.436.975 lei

2.4.scoaterea din evidențele în afara bilanțului a obiectelor intrate în patrimoniu:

Credit 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie" = / 5.000.000 lei

3.O societate comercială primește de la un client, pentru mărfurile livrate, un bilet la ordin în valoare de 52.000.000 lei, cu termen de scontare 60 de zile.

Scanned with OKEN Scanner

Societatea scontează după 30 de zile biletul la ordin.

3.1.se înregistrează scontarea biletului la ordin înainte de termen:

Debit **8037** "Efecte scontate sneajunse la scadență" = / 52.000.000 lei

3.2.scoaterea din evidență, la scadență, a biletului la ordin scontat înainte de termen:

Credit **8037** "Efecte scontate neajunse la scadență" = / 52.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 10.
SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE SIMPLIFICATE

Județul: Brașov
Unitatea: Monex
Adresa: loc.Brașov
Str. 15 Noiembrie nr.1
Telefon: 47.22.17
Numărul din Registrul Comerțului: J08/ 189/ 2000

Forma de proprietate: 35
Activitatea preponderentă: Comerț en-detail piese auto
Cod grupă CAEN: 503
Cod fiscal / Cod unic de înregistrare: R 11459431

BILANȚ
încheiat la 31.12. N

- mii lei

	Nr. rd	Sold la începutul anului	Sold la sfârșitul anului
A	B	1	2
A. Active imobilizate			
I. Imobilizări necorporale	01		
(ct.201+203+205+207+208+233+234-2801-2803-2805-2807-2808-290-293*)			
II. Imobilizări corporale	02	627.040	2.162.855
(ct.211+212+213+214+231+232-2811-2812-2813-2814-291-293*)			
III. Imobilizări financiare	03	24.650	24.750
(ct.261+262+263+265+267-296)			
ACTIVE IMOBILIZATE –TOTAL (rd.01 la 03)	**04**	**651.690**	**2.187.605**
B. Active circulante			
I. Stocuri	05	3.382.811	6.095.310
(ct.301+302+303+/-308+331+332+341+345+346+/-348+351+354+356+357+358+ 361+/-368+371+/-378+381+/-388-391-392-393-394-395-396-397-398+4091-4428)			
II. Creanțe	06	684.792	889.878
(Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an se prezintă separat) (ct.4092+411+413+418+425+4282+431**+437**+4382+441**+4424+ 4428**+444**+445+446**+447**+4482+451**+452**+456**+4582+ 461+473**-491-495-496+5187)			
III. Investiții financiare pe termen scurt	07		
(ct.501+02+503+505+506+508+5113+5114-591-592-593-595-596-598)			
IV. Casa și conturi la bănci	08	358.096	101.636
(ct.5112+5121+5124+5125+531+532+541+542)			
ACTIVE CIRCULANTE-TOTAL (rd.05 la 08)	**09**	**4.425.699**	**7.086.824**
C. Cheltuieli în avans			
(ct.471)	10	8.371	206.173

Scanned with OKEN Scanner

D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an (ct.161+162+166+167+168-169+269+401+403+404+405+408+419+421+423+424+426+427+4281+431***+437***+4381+441***+4423+4428***+444***+446***+447***+4481+451***+452***+455+456***+457+4581+462+473***+509+5186+519)	11	1.913.542	4.723.619
E. Active circulante nete, respectiv datorii curente nete (rd.09+10-11-18)	12	2.520.528	2.569.378
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	3.172.218	4.756.983
G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an (ct.161+162+166+167+168-169+269+401+403+404+405+408+419+421+423+424+426+427+4281+431***+437***+4381+441***+4423+4428***+444***+446***+447***+4481+451***+452***+455+456***+457+4581+462+473***+509+5186+519)	14		
H. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli (ct.151)	15		
I. Venituri în avans rd.(17+18), din care:	16		
ct.131	17		
ct.472	18		
J. Capital și rezerve			
I. Capital (rd.20 la 22) din care:	19	2.000	2.000
-capital subscris nevărsat (ct.1011)	20		
-capital subscris vărsat (ct.1012)	21	2.000	2.000
-patrimoniul regiei (ct.1015)	22		
II. Prime de capital (ct.104)	23		
III. Rezerve din reevaluare - Sold C	24		
(ct.105) - Sold D	25		
IV. Rezerve (ct.106)	26	3.170.218	4.254.983
V. Rezultatul reportat - Sold C	27		500.000
(ct.117) - Sold D	28		
VI. Rezultatul exercițiului - Sold C	29	2.524.339	2.284.765
financiar (ct.121) - Sold D	30		
Repartizarea profitului (ct.129)	31	2.524.339	1.784.765
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24+25+26+27-28+29-30+31)	32	3.172.218	4.756.983
Patrimoniul public (ct.1016)	33		
TOTAL CAPITALURI (rd.32+33)	34	3.172.218	4.756.983

*)Conturi de repartizat după natura elementelor respective
**)Solduri debitoare ale conturilor respective
***)Solduri creditoare ale conturilor respective

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele
semnătura și ștampila unității

ÎNTOCMIT,
Numele, prenumele
și semnătura

Scanned with OKEN Scanner

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE
la data de 31 decembrie N

Denumirea indicatorului	Nr. rând	Exercițiul financiar precedent	Exercițiul financiar încheiat
A	B	1	2
1. Cifra de afaceri netă	01	17.890.964	22.437.281
(rd.02 la 04)			
Producția vândută	02		30.918
(ct.701+702+703+704+705+706+708)			
Venituri din vânzarea mărfurilor (ct.707)	03	17.890.964	22.406.363
Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct.7411)	04		
2. Variația stocurilor			
(ct.711) - Sold C	05		
- Sold D	06		
3. Producția imobilizată	07		
(ct.721+722)			
4. Alte venituri din exploatare	08	104.981	234.630
(ct.7417+758)			
VENITURI DIN EXPLOATARE TOTAL	**09**	**17.995.945**	**22.671.911**
(rd.01+05-06+07+08)			
5. a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile	10	51.976	155.923
(ct.601+602)			
Alte cheltuieli materiale	11	65.409	99.195
(ct.603+604+606+608)			
b) Alte cheltuieli din afară (cu energie și apă)	12	25.854	32.724
(ct.605)			
c) Cheltuieli privind mărfurile (ct.607)	13	12.905.803	15.919.832
6. Cheltuieli cu personalul (rd.15+16) din care :	14	147.890	239.618
a) Salarii (ct.621+641)	15	104.148	175.357
b) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială (ct.645)	16	43.742	64.261
7.a) Amortizări și provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale și necorporale (rd.18+19)	17		
a.1) Cheltuieli (ct.6811+6813)	18	146.128	359.281
a.2) Venituri (ct.7813)	19		
7.b) Ajustarea valorii activelor circulante	20		
(rd. 21-22)			
b.1) Cheltuieli (ct.654+6814)	21		
b.2) Venituri (ct. 754+7814)	22		

Scanned with OKEN Scanner

8. Alte cheltuieli de exploatare (rd.24 la 26)	23		
8.1. Cheltuieli privind prestațiile externe	24	1.205.302	2.617.121
(ct.611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+628)			
8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (ct.635)	25	7.778	10.699
8.3. Cheltuieli cu despăgubiri, donații și activele cedate (ct.658)	26	40.221	107.970
Ajustări privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli (rd.28-29)	27		
- Cheltuieli (ct.6812)	28		
- Venituri (ct.7812)	29		
CHELTUIELI DE EXPLOATARE - TOTAL	**30**	**14.596.361**	**19.542.363**
(rd.10 la 14+17+20+23+27)			
REZULTATUL DIN EXPLOATARE			
- Profit (rd.09-30)	**31**	**3.399.584**	**3.129.548**
- Pierdere (rd.30-09)	**32**		
9. Venituri din interese de participare	33		
(ct.7613+7614+7615+7616)			
- din care, în cadrul grupului	34		
10. Venituri din alte investiții financiare și creanțe care fac parte din activele imobilizate (ct.7611+7612)	35		
- din care, în cadrul grupului	36		
11. Venituri din dobânzi (ct.766)	37	3.825	4.152
-din care, în cadrul grupului	38		
Alte venituri financiare	39	4.681	2.943
(ct.762+763+764+765+767+768)			
VENITURI FINANCIARE – TOTAL	**40**	**8.506**	**7.095**
(rd.33+35+37+39)			
12. Ajustarea valorii imobilizărilor financiare și a investițiilor financiare deținute ca active circulante (rd.42-43)	41		
-Cheltuieli (ct.686)	42		
-Venituri (ct.786)	43		
13. Cheltuieli privind dobânzile (ct.666)	44	17.067	50.337
-din care, în cadrul grupului	45		
Alte cheltuieli financiare	46	21.471	61.130
(ct.663+664+665+667+668)			
CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL	**47**	**38.538**	**111.467**
(rd.41+44+46)			
REZULTATUL FINANCIAR			
-Profit (rd.40-47)	**48**		
-Pierdere (rd.47+40)	**49**	**30.032**	**104.372**
14.REZULTATUL CURENT			
-Profit (rd.09+40-30-47)	**50**	**3.369.552**	**3.025.176**
-Pierdere (rd.30+47-09+40)	**51**		
15.Venituri extraordinare (ct.771)	52		

Scanned with OKEN Scanner

16.Cheltuieli extraordinare (ct.671)	53		
17.REZULTATUL EXTRAORDINAR			
-Profit (rd.52-53)	54		
-Pierdere (53-52)	55		
VENITURI TOTALE (rd.09+40+52)	56	18.004.451	22.679.006
CHELTUIELI TOTALE (rd.30+47+53)	57	14.634.899	19.653.830
18.REZULTATUL BRUT			
-Profit (rd.56-57)	58	3.369.552	3.025.176
-Pierdere (rd.57-56)	59		
19.IMPOZITUL PE PROFIT (ct.691)	60	845.213	740.411
20.Alte cheltuieli cu impozite care nu apar în elementele de mai sus (ct.698)	61		
21.REZULTATUL NET AL EXERCIȚIULUI FINANCIAR			
-Profit (rd.58-60-61)	62	2.524.339	2.284.765
-Pierdere (rd.59+60+61) (rd.60+61-58)	63		

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele
semnătura și
ștampila unității

ÎNTOCMIT,
Numele, prenumele
și semnătura

Scanned with OKEN Scanner

NOTE EXPLICATIVE LA SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE SIMPLIFICATE

Nota 1. - Active imobilizate

-mii lei-

Elemente de active**)	Valoarea brută***)				Deprecieri****) (amortizare și provizoane)		
	Sold la 01.01	Creșteri	Reduceri	Sold la 31.12	Sold la 01.01	Deprecierea înregistrată în cursul anului	Reduceri sau reluări	Sold la 31.12
0	1	2	3	4=1+2-3	5	6	7	8=5+6-7
Imobilizări necorporale	1.299	5.899	0	7.198	1.299	5.899	0	7.198
Avansuri și imobilizări necorporale în curs	0	3.000	3.000	0	0	0	0	0
Construcții	0	35.947	0	35.947	0	25.307	0	25.307
Mijloace de transport	594.793	1.498.894	0	2.093.687	94.799	241.273	0	336.072
Mobilier și birotică	167.849	384.724	32.865	519.708	71.171	86.802	32.805	125.108
Avansuri și imobilizări corporale în curs	30.368	5.579	35.947	0	0	0	0	0
Alte creanțe imobilizate	24.650	100	0	24.750	0	0	0	0
Active imobilizate TOTAL	818.959	1.931.143	76.010	2.674.092	167.269	359.281	40.063	486.487

**)Pentru cheltuielile de dezvoltare se vor prezenta motivele imobilizării și perioada de amortizare, cu justificarea acesteia.

***)Se vor prezenta modificările acesteia în funcție de tratamentele contabile aplicate.

****)Se vor prezenta ajustările care privesc exercițiile anterioare.

Scanned with OKEN Scanner

- imobilizările necorporale sunt înregistrate la costul de achiziție și sunt prezentate în bilanț la cost mai puțin amortizarea înregistrată, metoda de amortizare folosită este metoda liniară;
- imobilizările în curs sunt prezentate la costul de achiziție;
- imobilizările corporale sunt înregistrate la costul de achiziție și sunt prezentate în bilanț la cost mai puțin amortizarea înregistrată, metoda de amortizare folosită este metoda liniară;
-imobilizările financiare reprezintă garanții depuse la furnizorii de utilități(apă, energie) și sunt prezentate la valoarea contabilă;
-pe parcursul exercițiului financiar activele imobilizate nu au fost reevaluate.

Nota 2. - Provizioane pentru riscuri și cheltuieli

-mii lei-

Denumirea provizionului	Sold la 01.01	Transferuri*)		Sold la 31.12
		în cont	din cont	
0	1	2	3	4=1+2-3
0	0	0	0	0

*)Cu explicarea naturii acestora.

- în exercițiul financiar încheiat societatea nu a constituit provizioane pentru riscuri și cheltuieli.
- în cursul anului s-au constituit provizioane pentru deprecierea mărfurilor în valoare de 4.500 mii lei(sold la 31.12)

Nota 3. - Repartizarea profitului

-mii lei-

Destinația	Suma
Profit net de repartizat :	2.284.765
- rezerva legală	0
- acoperirea pierderii contabile	0
- dividende	700.000
- alte repartizări	1.084.765
Profit nerepartizat	500.000

Scanned with OKEN Scanner

Nota 4.-Analiza rezultatului din exploatare

-mii lei-

Indicator	Exercițiul precedent	Exercițiul curent
0	1	2
1. Cifra de afaceri netă	17.890.964	22.437.281
2. Costul bunurilor vândute și al serviciilor prestate (3+4+5)	13.523.011	17.232.940
3. Cheltuielile activității de bază	13.147.779	16.525.755
4. Cheltuielile activităților auxiliare	119.602	300.020
5. Cheltuieli indirecte de producție	255.630	407.165
6. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete(1-2)	4.367.953	5.204.341
7. Cheltuieli de desfacere	645.700	1.267.100
8. Cheltuieli generale de administrație	427.650	1.042.323
9. Alte venituri din exploatare	104.981	234.630
10. Rezultatul din exploatare(6-7-8+9)	3.399.584	3.129.548

Nota 5.-Situația creanțelor și datoriilor

-mii lei-

Creanțe	Sold la 31.12 (col.2+3)	Termen de lichiditate	
		sub un an	peste un an
0	1	2	3
Total din care:	889.878	889.878	0
-furnizori-debitori	6.119	6.119	0
-clienți	726.928	726.928	0
-alte creanțe	156.831	156.831	0

-cheltuielile în avans, în sumă de 206.173 mii lei, reprezintă dobânda aferentă contractelor de leasing financiar, pe care societatea le are în derulare;
-la alte creanțe suma de 156.831 mii lei este compusă din:
-TVA de recuperat în sumă de 149.548 mii lei;
-impozit pe veniturile din salarii achitat în plus în sumă de 2.283 mii lei;
-debitori diverși în sumă de 5.000 mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

-mii lei-

Datorii*)	Sold la 31.12 (col.2+3+4)	Termen de exigibilitate		
		sub 1 an	1-5 ani	peste 5 ani
0	1	2	3	4
Total, din care:	4.723.619	4.723.619	0	0
- împrumuturi	1.078.683	1.078.683	0	0
- furnizori	2.841.122	2.841.122	0	0
- clienți-creditori	3.389	3.389	0	0
- alte datorii	800.425	800.425	0	0

*) Se menționează următoarele informații:
-clauzele legate de achitarea datoriilor și ratele dobânzii aferente împrumuturilor;
-datoriile pentru care s-au depus garanții sau au fost efectuate ipotecări(valoarea datoriei și valoarea și natura garanțiilor);
-valoarea obligațiilor pentru care s-au constituit provizioane.

-împrumuturile sunt formate din suma rămasă de plată –872.510 mii lei plus dobânzile datorate –206.173 mii lei, aferente contractelor de leasing financiar, cu o perioadă de derulare mai mică de 12 luni(la data întocmirii bilanțului);
-la alte datorii suma de 800.425 mii lei este compusă din:
-26.283 mii lei datorii cu personalul și cu asigurările sociale;
-72.920 mii lei impozit pe profit de plată;
-1.222 mii lei fonduri speciale de plată;
-700.000 lei dividende de plată.

Nota 6. - Principii, politici și metode contabile

Activele imobilizate sunt incluse în situațiile financiare anuale la costul de achiziție, mai puțin amortizarea înregistrată.
Amortizarea pentru activele imobilizate a fost calculată conform metodei liniare.
Stocurile de materiale și mărfuri sunt evaluate la costul de achiziție, mai puțin provizioanele pentru depreciere înregistrate.
Metoda de evidență a stocurilor folosită de unitate este metoda FIFO.
Creanțele și datoriile sunt prezentate în situațiile financiare anuale la valoarea de intrare, deoarece nu a fost necesară constituirea de provozioane.
Dobânzile aferente împrumuturilor contractate de unitate au fost înregistrate pe cheltuieli cu dobânda, nefiind incluse în costul activelor achiziționate.
Unitatea a respectat toate principiile contabile aplicabile.

Nota 7. - Acțiuni și obligațiuni

Capitalul social este format din părți sociale, unitatea fiind societate cu răspundere limitată.

Scanned with OKEN Scanner

Nota 8. - Informații privind salariații, administratorii și directorii

Administratorul societății și directorii au fost retribuiți în conformitate cu Hotărârea Adunării Generale a Asociaților, neexistând credite sau avansuri acordate acestora pe parcursul exercițiului financiar încheiat.

Salariații :
-număr mediu aferent exercițiului financiar încheiat 11;
-din care:
-număr mediu personal cu studii superioare 3;
-număr mediu personal cu studii medii 7;
-număr mediu muncitori necalificați 1.
-salarii plătite și de plătit pentru exercițiul financiar încheiat 175.357 mii lei;
-contribuția unității la asigurări sociale, fond de șomaj și asigurări de sănătate 64.261 mii lei.

Nota 9. - Calculul și analiza principalilor indicatori economico-financiari

1. Indicatori de lichiditate:

$$\text{Lichiditatea curentă} = \frac{\text{Active curente}}{\text{Datorii curente}} = \frac{7.086.824}{4.723.619} = 1,5$$

$$\text{Lichiditatea imediată} = \frac{\text{Active curente} - \text{Stocuri}}{\text{Datorii curente}} = \frac{991.514}{4.723.619} = 0,21$$

2. Indicatori de risc:

Grad de îndatorare=nu este cazul

$$\text{De câte ori se acoperă dobânda} = \frac{\text{Profit înaintea plății dobânzii și a impozitului pe profit}}{\text{Cheltuieli cu dobânda}} = \frac{3.075.513}{50.337} = 61$$

3. Indicatori de activitate:

$$\text{Viteza de rotație a stocurilor (număr de ori)} = \frac{\text{Costul vânzărilor}}{\text{Stocul mediu}} = \frac{15.919.832}{3.543.500} = 4,5$$

Scanned with OKEN Scanner

$$\text{Număr de zile de stocare} = \frac{\text{Stocul mediu}}{\text{Costul vânzărilor}} \times 365 = \frac{3.543.500}{15.919.832} \times 365 = 81,24$$

$$\text{Viteza de rotație a debitelor-clienți (număr de zile)} = \frac{\text{Sold mediu clienți}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 365 = \frac{720.450}{22.437.281} \times 365 = 11,7$$

$$\text{Viteza de rotație a creditelor-furnizori (număr de zile)} = \frac{\text{Soldul mediu al furnizorilor}}{\text{Achiziții de bunuri (fără servicii)}} \times 365 = \frac{1.954.560}{25.246.450} \times 365 = 28,25$$

$$\text{Viteza de rotație a activelor imobilizate} = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Active imobilizate}} = \frac{22.437.281}{2.187.605} = 10,25$$

$$\text{Viteza de rotație a activelor totale} = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Active totale}} = \frac{22.437.281}{9.274.429} = 2,42$$

Rentabilitatea capitalului angajat = nu este cazul

$$\text{Marja brută din vânzări} = \frac{\text{Profitul brut din vânzări}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 100 = \frac{6.486.531}{22.437.281} \times 100 = 28,9$$

Nota 10. - Alte informații

a.) Informații cu privire la prezentarea persoanei juridice:
- SC Monex s.r.l.este societate cu răspundere limitată;
- a fost înființată în anul 2000, fiind înscrisă la Registrul Comerțului sub nr.J08/189/2000;
- are sediul în Brașov, neavând deschise puncte de lucru.

b.) Informații privind relațiile persoanei juridice cu filiale, întreprinderi asociate, sau cu alte societăți în care se dețin titluri de participare strategice:
- SC Monex s.r.l. nu are deschise filiale și nici nu deține titluri de participare strategice.

c.)Modalitatea folosită pentru exprimarea în moneda națională a elementelor de activ și de pasiv, a veniturilor și cheltuielilor evidențiate inițial într-o monedă străină:
- exprimarea valorii în lei se face prin calcularea acesteia la cursul de schimb, anunțat de B.N.R., al monedei străine, din data efectuării operațiunii.

Scanned with OKEN Scanner

d.)Informații referitoare la impozitul pe profit:
- proporția dintre activitatea curentă și cea extraordinară: 100%-activitate curentă și 0%-activitate extraordinară;
- reconcilierea dintre rezultatul contabil și cel fiscal, așa cum rezultă din declarația de impozit pe profit anuală:

- profit contabil brut înregistrat:	3.025.176 mii lei;
- cheltuieli nedeductibile:	98.922 mii lei;
- profit impozabil:	3.124.098 mii lei;
- impozit pe profit:	781.025 mii lei;
- reduceri de impozit aplicate:	40.614 mii lei.

e.) Cifra de afaceri în sumă de 22.437.281 mii lei este obținută din desfășurarea activității de comerț en-detail piese auto.
f.) Cheltuieli cu chirii și rate aferente unui leasing operațional nu au fost înregistrate, societatea având în desfășurare contracte de leasing financiar.
g.) Onorariile plătite persoanei care verifică situațiile financiare anuale simplificate sunt în sumă de 45.000 mii lei.
h.) Angajamente acordate: nu este cazul.
i.) Angajamente primite: nu este cazul.

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

1.Collase, B — Compatibilite generale-2-eme Edition, Collection Gestion, Economica, Paris, 1998.

2.Feleagă,N — Controverse contabile; Contabilitate aprofundată; Îmblânzirea junglei contabilității; Editura Economică București, 1996.

3.Feleagă,N — Tratat de contabilitate financiară, Editura Economică, București Ionașcu, I 1998.

4.Munteanu,V — Contabilitatea financiară a întreprinderilor,vol I și II, Editura Lucman Serv, București, 1999.

4.Plesea,D — Bazele contabilității, Editura OMNIA UNI S.A.S.T., Brașov, 2000.

5.Plesea,D — Buget și contabilitate publică, vol.1 și 2, Editura Sigma, București, 2001.

6.Plesea,D — Formule de determinare a costului stocului conform legislației actuale și a Standardelor Internaționale de Contabilitate în Revista „Convorbiri Economice", numerele 11-12, decembrie 2001, Editura Contact 2000, Brașov.

7.Plesea,D — Contabilitatea mărfurilor la o întreprindere comercială cu ridicata, în Revista „Convorbiri economice", numărul 24, septembrie 2002, Editura Contact 2000, Brașov.

8.Plesea,D — Contabilitatea tichetelor de masă, în Revista „Convorbiri economice", nr. 4, aprilie 2002, Editura Contact 2000,Brașov.

*** — Lucrările conferinței „Contabilitatea mileniului III", București, iunie1999.

*** — Legea contabilității nr.82/1991 republicată,modoficată de O.G. nr.61/2001.

*** — Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată.

*** — Ordinul 306/2002 privind aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

*** — Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată.

*** — Legea 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat, modificată și completată prin O.G.54/1997, apobată de Legea nr.227/1998.

*** — H.G. nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

*** — H.G.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată.

*** — O.G.7/2001 privind impozitul pe venit.

*** — Legea 414/2002 privind impozitul pe profit.

*** — Ordinul 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a-V-a a C.E.E. Și cu Standardele Internaționale de Contabilitate.

*** — H.G.859/2002 -instrucțiuni privind metodologia de calcul al impozitului pe profit

*** — O.U.G.147/2002 pentru reglementarea unor probleme financiare și pentru modificarea unor acte normative.

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

CAPITOLUL 1. NOILE REGLEMENTĂRI CONTABILE 5

1.1 DIFERENȚELE NAȚIONALE ȘI NECESITATEA ARMONIZĂRII CONTABILE INTERNAȚIONALE 5
1.2 REGLEMENTĂRI CONTABILE SIMPLIFICATE, ARMONIZATE CU DIRECTIVELE EUROPENE 9
1.3 OBLIGAȚII PRIVIND ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII 10
1.4 SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE SIMPLIFICATE 11
1.5 BILANȚUL 12
1.6 CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE 24
1.7 PRINCIPII CONTABILE APLICABILE 27
1.8 TRATAMENTE CONTABILE PRIVIND EVALUAREA PATRIMONIULUI 35
1.9 NOTELE EXPLICATIVE LA SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE SIMPLIFICATE 36

CAPITOLUL 2. CONTABILITATEA CAPITALURILOR 42

2.1 CONTABILITATEA CAPITALULUI SOCIAL 43
2.2.CONTABILITATEA PRIMELOR LEGATE DE CAPITAL 46
2.3 CONTABILITATEA REZERVELOR 47
2.4 CONTABILITATEA REZULTATULUI REPORTAT 49
2.5 CONTABILITATEA REZULTATULUI EXERCIȚIULUI 50
2.6 CONTABILITATEA SUBVENȚIILOR PENTRU INVESTIȚII ... 51
2.7 CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI 52
2.8 CONTABILITATEA ÎMPRUMUTURILOR ȘI DATORIILOR ASIMILATE 54

CAPITOLUL 3. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR 58

3.1 CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE 58
3.2 CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE 62
3.3 CONTABILITATEA OPERAȚIILOR PRIVITOARE LA LEASING 69

Scanned with OKEN Scanner

3.3.1 CONTABILITATEA OPERAȚIILOR PRIVIND LEASINGUL OPERAȚIONAL 70
3.3.2 CONTABILITATEA OPERAȚIILOR PRIVIND LEASINGUL FINANCIAR 72
3.4 CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE 75
3.5 REGIMURI DE AMORTIZARE A IMOBILIZĂRILOR 77

CAPITOLUL 4. CONTABILITATEA STOCURILOR 82

4.1 CONTABILITATEA STOCURILOR DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE 83
4.2 CONTABILITATEA PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE .. 87
4.3 CONTABILITATEA PRODUSELOR 88
4.4 CONTABILITATEA STOCURILOR AFLATE LA TERȚI 91
4.5 CONTABILITATEA ANIMALELOR ȘI PĂSĂRILOR 92
4.6 CONTABILITATEA MĂRFURILOR 94
4.7 CONTABILITATEA MĂRFURILOR VÂNDUTE PRIN CONSIGNAȚIE 99
4.8 CONTABILITATEA REDUCERILOR PRACTICATE ÎNTRE AGENȚII ECONOMICI 103
4.9 CONTABILITATEA AMBALAJELOR 109

CAPITOLUL 5. CONTABILITATEA CREANȚELOR ȘI DATORIILOR 111

5.1 CONTABILITATEA FURNIZORILOR 112
5.2 CONTABILITATEA CLIENȚILOR 114
5.3 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU PERSONALUL .. 117
5.4 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU BUGETUL ASIGURĂRILOR ȘI PROTECȚIEI SOCIALE 121
5.5 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU BUGETUL STATULUI 123
5.6 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU GRUPUL ȘI ASOCIAȚII 128
5.7 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR 131
CU DEBITORII ȘI CREDITORII DIVERȘI 131
5.8 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR 133
ȘI A VENITURILOR ÎN AVANS 133
5.9 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR ÎN CADRUL UNITĂȚII 134

Scanned with OKEN Scanner

5.10 CONTABILITATEA GARANȚIILOR ÎN SOCIETĂȚILE COMERCIALE 135

CAPITOLUL 6 CONTABILITATEA TREZORERIEI 144

6.1 CONTABILITATEA INVESTIȚIILOR PE TERMEN SCURT 144
6.2 CONTABILITATEA OPERAȚIILOR BANCARE 147
6.3 CONTABILITATEA OPERAȚIILOR DE CASĂ 150
6.4 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR PE BAZĂ DE ACREDITIVE ȘI AVANSURI DE TREZORERIE 151
6.5 CONTABILITATEA VIRAMENTELOR INTERNE 152
6.6 CONTABILITATEA TICHETELOR DE MASĂ 153

CAPITOLUL 7. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR 161

7.1 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR PRIVIND STOCURILE 162
7.2 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CU LUCRĂRILE ȘI SERVICIILE EFECTUATE DE TERȚI 164
7.3 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI .. 165
7.4 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE 166
7.5 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CU PERSONALUL 167
7.6 CONTABILITATEA ALTOR CHELTUIELI DE EXPLOATARE 167
7.7 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR FINANCIARE 168
7.8 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR EXTRAORDINARE 172
7.9 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CU AMORTIZĂRILE ȘI PROVIZIOANELE 173
7.10 CONTABILITATEA CHELTUIELILOR CU IMPOZITUL PE PROFIT 174

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 8. CONTABILITATEA VENITURILOR 176

8.1 CONTABILITATEA VENITURILOR CUPRINSE ÎN CIFRA DE AFACERI 177
8.2 CONTABILITATEA VENITURILOR DIN VARIAȚIA STOCURILOR 178
8.3 CONTABILITATEA VENITURILOR DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI 179
8.4 CONTABILITATEA VENITURILOR DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE 180
8.5 CONTABILITATEA ALTOR VENITURI DIN EXPLOATARE 180
8.6 CONTABILITATEA VENITURILOR FINANCIARE 181
8.7 CONTABILITATEA VENITURILOR EXTRAORDINARE 182
8.8 CONTABILITATEA VENITURILOR DIN PROVIZIOANE 183

CAPITOLUL 9. CONTABILITATEA CONTURILOR ÎN AFARA BILANȚULUI 184

CAPITOLUL 10. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE SIMPLIFICATE 187

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE 189
NOTE EXPLICATIVE LA SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE SIMPLIFICATE 192

BIBLIOGRAFIE 199

Scanned with OKEN Scanner

www.finconsult.ro

FINANCIAR Consulting s.r.l.

Societate de Contabilitate şi Expertiză Contabilă

FINANCIAR Consulting s.r.l. este o societate creată de profesionişti, ce îşi desfăşoară activitatea în zona Județului Braşov, în sfera financiar contabilă, a expertizei şi a dezvoltării afacerilor. Profesioniştii firmei oferă servicii complete şi de valoare, fiind specializați în problematica întreprinderilor mici şi mijlocii.

Misiunea FINANCIAR Consulting este de a individualiza şi de a coordona activitatea financiar contabilă a clienților, având flexibilitatea necesară şi oferind soluții complete.

Diversele posibilități, aplicabile şi concrete, oferite cu ajutorul instrumentelor financiar contabile, în corelație cu potențialul de creştere al întreprinderii, precum şi cu obiectivele şi strategia afacerii, duc la obținerea rezultatelor dorite efectiv.

Acestea sunt obiectivele pentru care FINANCIAR Consulting îşi pune la dispoziție serviciile, puternic îndreptate spre inovare, spre nou şi spre dezvoltarea afacerilor.

Domeniile principale în care FINANCIAR Consulting îşi oferă serviciile sunt:

- Contabilitatea primară şi de gestiune

*Dispunând de Know How specific, **FINANCIAR Consulting** asistă firmele în dezvoltarea propriului departament financiar contabil, prin:*
- *Consultanță în domeniul achiziționării tehnicii de calcul*
- *Implementarea de soluții informatice (programe de gestiune)*
- *Instruirea personalului care va deservi acest departament*

- Contabilitatea financiară

*Dispunând de o rețea performantă de calculatoare şi personal calificat, **FINANCIAR Consulting** poate realiza absolut toate lucrările specifice şi necesare atât firmelor, cât şi organelor fiscale:*
- *Înregistrări financiar contabile*
- *Întocmirea de rapoarte şi declarații financiar contabile*
- *Întocmirea, verificarea şi certificarea bilanțului contabil*
- *Analize financiar contabile*
- *Transpunerea situațiilor financiare în contabilitatea anglo-saxonă*

- Consultanță fiscală

*Administratorul oricărei afaceri, găseşte la **FINANCIAR Consulting** o gamă completă de servicii de consultanță financiară şi fiscală, bazată pe o vastă experiență şi documentare în domeniul legislativ.*

- Expertiză financiar contabilă

Siguranța oricărei afaceri, poate fi asigurată de o opinie independentă asupra situațiilor financiare ale companiei.
Rapoartele financiar contabile realizate sunt conforme cu legislația românească în vigoare, şi cu standardele internaționale.

*Expert contabil **Cerasella Nae***
*administrator **FINANCIAR Consulting s.r.l.***

e-mail: financiar@finconsult.ro; tel: 0744/532222

Scanned with OKEN Scanner

CERASELLA NAE - expert contabil, absolventă a Facultății de Management Financiar-Contabil, Universitatea Spiru Haret București, coautoare a volumului „Contabilitatea microîntreprinderilor" și autoare a numeroase articole de specialitate , cu o bogată experiență practică în domeniul financiar-contabil ca director general al societății de contabilitate și expertiză contabilă „ Financiar Consulting" SRL, Brașov.

DORU PLEȘEA - lector universitar, absolvent al Facultății de Științe Economice Timișoara, doctorat în Cibernetică Economică- Academia de Studii Economice București, autor a două cărți de specialitate precum și a numeroase articole publicate în reviste de profil, cu o experiență de peste 12 ani în controlul financiar exercitat de Ministerul Finanțelor Publice.

Prezentul volum abordează întreaga problematică a contabilității financiare ce urmează a fi aplicată începând cu anul 2003 și beneficiază de avantajul colaborării a doi profesioniști ale căror puncte de vedere, uneori, în practică, pot fi divergente.

Oricum, nu e de prisos să spunem că de modul cum este cunoscută, înțeleasă și aplicată contabilitatea depinde viața unei societăți comerciale și că a o cunoaște fragmentat, fie doar din presă, fie de la alții, poate însemna și riscul de a greși cu bune intenții.

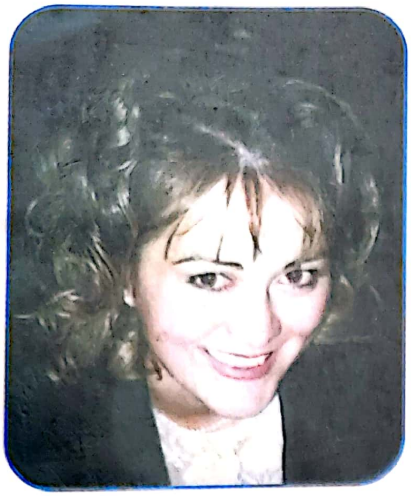
prof. univ. dr.
Mircea Bulgaru

100025102102632

ISBN: 973-8281-13-X

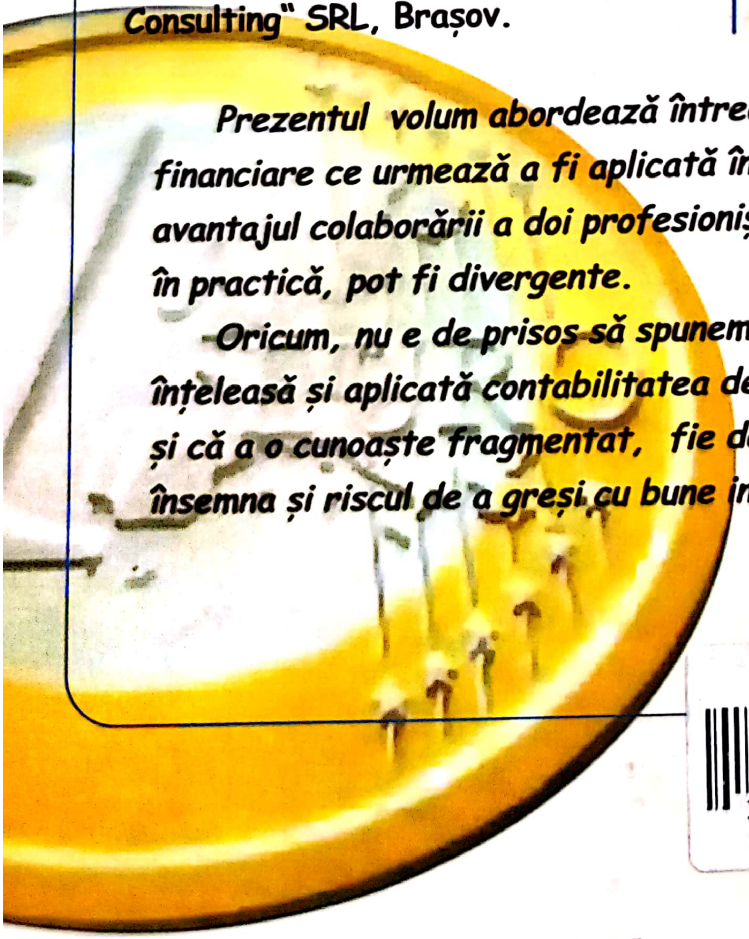
Preț: 200.000 lei

Scanned with OKEN Scanner



CERASELLA NAE - expert contabil, absolventă a Facultății de Management Financiar-Contabil, Universitatea Spiru Haret București, coautoare a volumului „Contabilitatea microîntreprinderilor" și autoare a numeroase articole de specialitate , cu o bogată experiență practică în domeniul financiar-contabil ca director general al societății de contabilitate și expertiză contabilă „ Financiar Consulting" SRL, Brașov.

DORU PLEȘEA - lector universitar, absolvent al Facultății de Științe Economice Timișoara, doctorat în Cibernetică Economică- Academia de Studii Economice București, autor a două cărți de specialitate precum și a numeroase articole publicate în reviste de profil, cu o experiență de peste 12 ani în controlul financiar exercitat de Ministerul Finanțelor Publice.



Prezentul volum abordează întreaga problematică a contabilității financiare ce urmează a fi aplicată începând cu anul 2003 și beneficiază de avantajul colaborării a doi profesioniști ale căror puncte de vedere, uneori, în practică, pot fi divergente.

Oricum, nu e de prisos să spunem că de modul cum este cunoscută, înțeleasă și aplicată contabilitatea depinde viața unei societăți comerciale și că a o cunoaște fragmentat, fie doar din presă, fie de la alții, poate însemna și riscul de a greși cu bune intenții.

prof. univ. dr.
Mircea Bulgaru

100025102102632

ISBN: 973-8281-13-X

Preț: 200.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

PLANUL DE CONTURI GENERAL

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI

10. CAPITAL ŞI REZERVE
    101. Capital[1)]
        1011. Capital subscris nevărsat
        1012. Capital subscris vărsat
        1015. Patrimoniul regiei
        1016. Patrimoniul public
    104. Prime legate de capital
        1041. Prime de emisiune
        1042. Prime de fuziune
        1043. Prime de aport
        1044. Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni
    105. Rezerve din reevaluare
    106. Rezerve
        1061. Rezerve legale
        1062. Rezerve pentru acţiuni proprii
        1063. Rezerve statutare sau contractuale
        1068. Alte rezerve
11. REZULTATUL REPORTAT
    117. Rezultatul reportat
12. REZULTATUL EXERCIŢIULUI
    121. Profit şi pierdere
    129. Repartizarea profitului
13. SUBVENŢII PENTRU INVESTIŢII
    131. Subvenţii pentru investiţii
15. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI
    151. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
        1511. Provizioane pentru litigii
        1512. Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
        1518. Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
16. ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
    161. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
    162. Credite bancare pe termen lung
        1621. Credite bancare pe termen lung
        1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă
        1623. Credite externe guvernamentale
        1624. Credite bancare externe garantate de stat
        1625. Credite bancare externe garantate de bănci
        1626. Credite de la trezoreria statului
        1627. Credite bancare interne garantate de stat

1) În funcţie de forma juridică a persoanei juridice se va înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.

166. Datorii ce privesc imobilizările financiare
1661. Datorii către societăţile din cadrul grupului
1662. Datorii către societăţile care deţin interese de participare
167. Alte împrumuturi şi datorii asimilate
168. Dobânzile aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni
1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung
1685. Dobânzi aferente datoriilor către societăţile din cadrul grupului
1686. Dobânzi aferente datoriilor către societăţile care deţin interese de participare
1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
169. Prime privind rambursarea obligaţiunilor

CLASA 2 — CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE
201. Cheltuieli de constituire
203. Cheltuieli de dezvoltare
205. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare
207. Fond comercial
208. Alte imobilizări necorporale
21. IMOBILIZĂRI CORPORALE
211. Terenuri şi amenajări de terenuri
2111. Terenuri
2112. Amenajări de terenuri
212. Construcţii
213. Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii
2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)
2132. Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
2133. Mijloace de transport
2134. Animale şi plantaţii
214. Mobilier, aparatură birotică echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale
23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS
231. Imobilizări corporale în curs
232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale
233. Imobilizări necorporale în curs
234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale
26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE
261. Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului
262. Titluri de participare deţinute la societăţi din afara grupului
263. Imobilizări financiare sub formă de interese de participare
265. Alte titluri imobilizate
267. Creanţe imobilizate
2671. Sume datorate de filiale
2672. Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale

Scanned with OKEN Scanner

2673. Împrumuturi acordate pe termen lung
2674. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung
2675. Creanțe legate de interesele de participare
2676. Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare
2677. Acțiuni proprii – active imobilizate[2)]
2678. Alte creanțe imobilizate
2679. Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate
269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
280. Amortizări privind imobilizările necorporale
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și altor drepturi și valori similare
2807. Amortizarea fondului comercial
2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale
281. Amortizări privind imobilizările corporale
2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri
2812. Amortizarea construcțiilor
2813. Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor
2814. Amortizarea altor imobilizări corporale

29 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR
290. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
291. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
293. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
296. Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

CLASA 3 — CONTURI DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

30. STOCURI DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE
301. Materii prime
302. Materiale consumabile
3021. Materiale auxiliare
3022. Combustibil
3023. Materiale pentru ambalat
3024. Piese de schimb
3025. Semințe și materiale de plantat
3026. Furaje
3028. Alte materiale consumabile
303. Materiale de natura obiectelor de inventar
308. Diferențe de preț la materii prime și materiale

[2)] Sunt reflectate acțiunile proprii clasificate în active imobilizate în funcție de intenția cu privire la durata de deținere de peste un an, stabilită cu ocazia achiziției sau reclasării.

Scanned with OKEN Scanner

33. PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE
    331. Produse în curs de execuție
    332. Lucrări și servicii în curs de execuție
34. PRODUSE
    341. Semifabricate
    345. Produse finite
    346. Produse reziduale
    348. Diferențe de preț la produse
35. STOCURI AFLATE LA TERȚI
    351. Materii și materiale aflate la terți
    354. Produse aflate la terți
    356. Animale aflate la terți
    357. Mărfuri aflate la terți
    358. Ambalaje aflate la terți
36. ANIMALE
    361. Animale și păsări
    368. Diferențe de preț la animale și păsări
37. MĂRFURI
    371. Mărfuri
    378. Diferențe de preț la mărfuri
38. AMBALAJE
    381. Ambalaje
    388. Diferențe de preț la ambalaje
39. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
    391. Provizioane pentru deprecierea materialelor prime
    392. Provizioane pentru deprecierea materialelor
        3921. Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
        3922. Provizioane pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
    393. Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție
    394. Provizioane pentru deprecierea produselor
    395. Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
    396. Provizioane pentru deprecierea animalelor
    397. Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
    398. Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 — CONTURI DE TERȚI

40. FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE
    401. Furnizori
    403. Efecte de plătit
    404. Furnizori de imobilizări
    405. Efecte de plătit pentru imobilizări
    408. Furnizori - facturi nesosite
    409. Furnizori - debitori

Scanned with OKEN Scanner

4091. - Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
4092. - Furnizori-debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări

41. CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE
- 411. Clienți
  - 4111. Clienți
  - 4118. Clienți incerți sau în litigiu
- 413. Efecte de primit de la clienți
- 418. Clienți - facturi de întocmit
- 419. Clienți - creditori

42. PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE
- 421. Personal - salarii datorate
- 423. Personal - ajutoare materiale datorate
- 424. Participarea personalului la profit
- 425. Avansuri acordate personalului
- 426. Drepturi de personal neridicate
- 427. Reținere din salarii datorate terților
- 428. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
  - 4281. Alte datorii în legătură cu personalul
  - 4282. Alte creanțe în legătură cu personalul

43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE
- 431. Asigurări sociale
  - 4311. Contribuția unității la asigurările sociale
  - 4312. Contribuția personalului la asigurările sociale
  - 4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
  - 4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate
- 437. Ajutor de somaj
  - 4371. Contribuția unității la fondul de șomaj
  - 4372. Contribuția personalului la fondul de șomaj
- 438. Alte datorii și creanțe sociale
  - 4381. Alte datorii sociale
  - 4382. Alte creanțe sociale

44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE
- 441. Impozitul pe profit / venit
- 442. Taxa pe valoarea adăugată
  - 4423. TVA de plată
  - 4424. TVA de recuperat
  - 4426. TVA deductibilă
  - 4427. TVA colectată
  - 4428. TVA neexigibilă
- 444. Impozitul pe venituri de natura salariilor
- 445. Subvenții
- 446. Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
- 447. Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate

Scanned with OKEN Scanner

448. Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
4481. Alte datorii faţă de bugetul statului
4482. Alte creanţe privind bugetul statului

45. GRUP ŞI ASOCIAŢI
451. Decontări în cadrul grupului
4511. Decontări în cadrul grupului
4518. Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
452. Decontări privind interesele de participare
4521. Decontări privind interesele de participare
4528. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare
455. Sume datorate asociaţilor
4551. Asociaţi - conturi curente
4558. Asociaţi - dobânzi la conturi curente
456. Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul
457. Dividende de plată
458. Decontări din operaţii în participaţie
4581. Decontări din operaţii în participaţie - pasiv
4582. Decontări din operaţii în participaţie - activ

46. DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461. Debitori diverşi
462. Creditori diverşi

47. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471. Cheltuieli înregistrate în avans
472. Venituri înregistrate în avans
473. Decontări din operaţii în curs de calificare

48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITAŢII
481. Decontări între unitate şi subunităţi
482. Decontări între subunităţi

49. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR
491. Provizioane pentru deprecierea creanţelor - clienţi
495. Provizioane pentru deprecierea creanţelor - decontări în cadrul grupului şi cu asociaţi
496. Provizioane pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi

CLASA 5 — CONTURI DE TREZORERIE

50. INVESTIŢII FINANCIARE PE TERMEN SCURT
501. Investiţii financiare pe termen scurt la societăţi din cadrul grupului
502. Acţiuni proprii
503. Acţiuni
505. Obligaţiuni emise şi răscumpărate
506. Obligaţiuni
508. Alte investiţii financiare pe termen scurt şi creanţe asimilate
5081. Alte titluri de plasament
5088. Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament
509. Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt

Scanned with OKEN Scanner

51. CONTURI LA BĂNCI
- 511. Valori de încasat
  - 5112. Cecuri de încasat
  - 5113. Efecte de încasat
  - 5114. Efecte remise spre scontare
- 512. Conturi curente la bănci
  - 5121. Conturi la bănci în lei
  - 5124. Conturi la bănci în valută
  - 5125. Sume în curs de decontare
- 518. Dobânzi
  - 5186. Dobânzi de plătit
  - 5187. Dobânzi de încasat
- 519. Credite bancare pe termen scurt
  - 5191. Credite bancare pe termen scurt
  - 5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
  - 5193. Credite externe guvernamentale
  - 5194. Credite externe garantate de stat
  - 5195. Credite externe garantate de bănci
  - 5196. Credite de la trezoreria statului
  - 5197. Credite interne garantate de stat
  - 5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53. CASA
- 531. Casa
  - 5311. Casa în lei
  - 5314. Casa în valută
- 532. Alte valori
  - 5321. Timbre fiscale și poștale
  - 5322. Bilete de tratament și odihnă
  - 5323. Tichete și bilete de călătorie
  - 5328. Alte valori

54. ACREDITIVE
- 541. Acreditive
  - 5411. Acreditive în lei
  - 5412. Acreditive în valută
- 542. Avansuri de trezorerie

58. VIRAMENTE INTERNE
- 581. Viramente interne

59. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
- 591. Provizioane pentru deprecierea investițiilor financiare la societăți din cadrul grupului
- 592. Provizioane pentru deprecierea acțiunilor proprii
- 593. Provizioane pentru deprecierea acțiunilor
- 595. Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor emise și răscumpărate
- 596. Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor
- 598. Provizioane pentru deprecierea altor investiții financiare și creanțe asimilate.

Scanned with OKEN Scanner

CLASA 6 — CONTURI DE CHELTUIELI

60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
- 601. Cheltuieli cu materiile prime
- 602. Cheltuieli cu materialele consumabile
  - 6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
  - 6022. Cheltuieli privind combustibilul
  - 6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
  - 6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
  - 6025. Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
  - 6026. Cheltuieli privind furajele
  - 6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
- 603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
- 604. Cheltuieli privind materialele nestocate
- 605. Cheltuieli privind energia și apa
- 606. Cheltuieli privind animalele și păsările
- 607. Cheltuieli privind mărfurile
- 608. Cheltuieli privind ambalajele

61. CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ȘI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI
- 611. Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile
- 612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile
- 613. Cheltuieli cu primele de asigurare
- 614. Cheltuieli cu studiile și cercetările

62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI
- 621. Cheltuieli cu colaboratorii
- 622. Cheltuieli privind comisioanele și onorariile
- 623. Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate
- 624. Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal
- 625.Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări
- 626.Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații
- 627.Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
- 628.Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

63.CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE
- 635.Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

64.CHELTUIELI CU PERSONALUL
- 641.Cheltuieli cu salariile personalului
- 645.Cheltuieli privind asigurările și protecția socială
  - 6451.Contribuția unității la asigurările sociale
  - 6452.Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj
  - 6453.Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
  - 6458.Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială

65.ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
- 654.Pierderi din creanțe și debitori diverși
- 658.Alte cheltuieli de exploatare

Scanned with OKEN Scanner

6581.Despăgubiri, amenzi și penalități
6582.Donații și subvenții acordate
6583.Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital
6588.Alte cheltuieli de exploatare

66.CHELTUIELI FINANCIARE
663.Pierderi din creanțe legate de participații
664.Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
6641.Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642.Pierderi privind investițiile financiare pe termen scurt cedate
665.Cheltuieli din diferențe de curs valutar
666.Cheltuieli privind dobânzile
667.Cheltuieli privind sconturile acordate
668.Alte cheltuieli financiare

67.CHELTUIELI EXTRAORDINARE
671.Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare

68.CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ȘI PROVIZIOANELE
681.Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele
6811.Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812.Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli
6813.Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor
6814. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante
686. Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele
6863.Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor financiare
6864.Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante
6868.Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor

69.CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ȘI ALTE IMPOZITE
691.Cheltuieli cu impozitul pe profit
692.Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus

CLASA 7 — CONTURI DE VENITURI

70. CIFRA DE AFACERI
701. Venituri din vânzarea produselor finite
702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
704. Venituri din lucrări executate și servicii prestate
705. Venituri din studii și cercetări
706. Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii
707. Venituri din vânzarea mărfurilor
708. Venituri din activități diverse

71. VARIAȚIA STOCURILOR
711. Variația stocurilor

Scanned with OKEN Scanner

72. VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI
- 721. Venituri din producția de imobilizări necorporale
- 722. Venituri din producția de imobilizări corporale

74. VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE
- 741. Venituri din subvenții de exploatare
  - 7411. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri[3)]
  - 7417. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri

75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
- 754. Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși
- 758. Alte venituri din exploatare
  - 7581. Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități
  - 7582. Venituri din donații și subvenții primite
  - 7583. Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital
  - 7584. Venituri din subvenții pentru investiții
  - 7588. Alte venituri din exploatare

76. VENITURI FINANCIARE
- 761. Venituri din imobilizări financiare
  - 7611. Venituri din titluri de participare deținute de filiale din cadrul grupului
  - 7612. Venituri din titluri de participare deținute la societăți din afara grupului
  - 7613. Venituri din titluri de participare deținute în întreprinderi asociate din cadrul grupului
  - 7614. Venituri din titluri de participare deținute în întreprinderi asociate din cadrul grupului
  - 7615. Venituri din titluri de participare strategice în cadrul grupului
  - 7616. Venituri din titluri de participare strategice în afara grupului
- 762. Venituri din investiții financiare pe termen scurt
- 763. Venituri din creanțe imobilizate
- 764. Venituri din investiții financiare cedate
  - 7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
  - 7642. Câștiguri din investiții financiare pe termen scurt cedate
- 765. Venituri din diferențe de curs valutar
- 766. Venituri din dobânzi
- 767. Venituri din sconturi obținute
- 768. Alte venituri financiare

77. VENITURI EXTRAORDINARE
- 771. Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare

78. VENITURI DIN PROVIZIOANE
- 781. Venituri din provizioane privind activitatea de exploatoare
  - 7812. Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli
  - 7813. Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
  - 7814. Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

---

[3)] Se ia în calcul în determinarea cifrei de afaceri

Scanned with OKEN Scanner

782. Venituri financiare din provizioane
7863. Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
7864. Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

CLASA 8 — CONTURI SPECIALE

80. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI
801. Angajamente acordate
8011. Giruri și garanții acordate
8018. Alte angajamente acordate
802. Angajamente primite
8021. Giruri și garanții primite
8028. Alte angajamente primite
803. Alte conturi în afara bilanțului
8031. Imobilizări corporale luate cu chirie
8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034. Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare
8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate
8037. Efecte scontate neajunse la scadență
8038. Alte valori în afara bilanțului
8039. Stocuri de natura obiectelor de inventar
804. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
8045. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
89. BILANȚ
891. Bilanț de deschidere
892. Bilanț de închidere

Scanned with OKEN Scanner

TRANSPUNEREA

Soldurilor conturilor din balanța de verificare la 31 decembrie 2002 în noul plan de conturi general

CONTURI NOI			CONTURI VECHI
Simbol cont	Denumire cont	Simbol cont	Denumire cont
CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI			
GRUPA 10 - CAPITAL ȘI REZERVE			
101	Capital	101 108	Capital social Contul întreprinzătorului individual
1011	Capital subscris nevărsat	1011	Capital subscris nevărsat
1012	Capital subscris vărsat	1012	Capital subscris vărsat
1015	Patrimoniul religiei	1015	Patrimoniul regiei
1016	Patrimoniu public	1016	Patrimoniu public
104	Prime legate de capital	104	Prime legate de capital
1041	Prime de emisiune	1041	Prime de emisiune sau de aport/analitic distinct
1042	Prime de fuziune	1042	Prime de fuziune
1043	Prime de aport	1041	Prime de emisiune sau de aport/analitic distinct
1044	Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni		Cont nou
105	Rezerve din reevaluare	105	Diferențe din reevaluare
106	Rezerve din reevaluare	106	Rezerve
1061	Rezerve legale	1061	Rezerve legale
1062	Rezerve pentru acțiuni proprii		Cont nou
1063	Rezerve statuare sau contractuale	1063	Rezerve statuare
1068	Alte rezerve	1068 111 118	Alte rezerve Fondul de dezvoltare Alte fonduri / analitic distinct
GRUPA 11 - REZULTATUL REPORTAT			
117	Rezultatul reportat	107 1513	Rezultatul reportat Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exercitii

Scanned with OKEN Scanner

	1514	Provizioane pentru pierderi din schimb valutar
	476	Diferențe de conversie- activ
	477	Diferențe de conversie- pasiv

GRUPA 12 - REZULTATUL EXERCIȚIULUI

121	Profit și pierdere	121	Profit și pierdere
129	Repartizarea profitului	129	Repartizarea profitului

GRUPA 13 - SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII

131	Subvenții pentru investiții	131	Subvenții pentru investiții
		118	Alte fonduri/analitic distinct

GRUPA 15 - PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI

151	Provizioane pentru riscuri și cheltuieli	151	Provizioane pentru riscuri și cheltuieli
1511	Provizioane pentru litigii	1511	Provizioane pentru litigii
1512	Provizioane pentru garanții acordate clienților	1512	Provizioane pentru garanții acordate clineților
1518	Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli	1518	Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli

GRUPA 16 - ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE

161	Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	161	Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
162	Credite pe termen lung	162	Credite bancare pe termen lung și mediu
1621	Credite bancare pe termen lung	1621	Credite bancare pe termen lung și mediu
1622	Credite bancare pe termene lung nerambursate la scadență	1622	Credite bancare pe termen lung și mediu nerambursate la scadență
1623	Credite externe guvernamentale	1623	Credite externe guvernamentale
1624	Credite bancare externe garantate de stat	1624	Credite externe garantate de stat
1625	Credite bancare externe garantate de bănci	1625	Credite externe garantate de bănci
1626	Credite de la trezoreria statului	1626	Credite de la trezoreria statului

Scanned with OKEN Scanner

1627	Credite bancare interne garantate de stat		Cont nou
166	Datorii ce privesc imobilizările financiare	166	Datorii legate de participații
1661	Datorii către societățile din cadrul grupului		Cont nou
1662	Datorii către societățile care dețin interese de participare		Cont nou
167	Alte împrumuturi și datorii asimilate	167	Alte împrumuturi și datorii asimilate
168	Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate	168	Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
1681	Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni	1681	Dobânzi aferente împrumuturilor din eminisiunea de obligațiuni
1682	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	1686	Dobânzi aferente datoriilor legate de participații/ analitic distinct
1685	Dobânzi aferente datoriilor către societățile din cadrul grupului	1686	Dobânzi aferente datoriilor legate de participații/ analitic distinct
1686	Dobânzi aferente datoriilor către societățile care dețin interese de participare	1686	Dobânzi aferente datoriilor legate de participații/ analitic distinct
1687	Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate	1687	Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate
169	Prime privind rambursarea obligațiunilor	169	Prime privind rambursarea obligațiunilor

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZĂRI
GRUPA 20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201	Cheltuieli de constituire	201	Cheltuieli de constituire
203	Cheltuieli de dezvoltare	203	Cheltuieli de cercetare și dezvoltare / analitic distinct
205	Concesiuni, brevete, licențe mărci comerciale și alte drepturi și valori similare	205	Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare
207	Fond comercial	207	Fond comercial
208	Alte imobilizări necorporale	208	Alte imobilizări necorporale

Scanned with OKEN Scanner

GRUPA 21 - IMOBILIZĂRI CORPORALE

211	Terenuri și amenajări de terenuri	211	Terenuri
2111	Terenuri	2111	Terenuri
2112	Amenajări de terenuri	2112	Amenajări de terenuri
212	Construcții	2121	Construcții
213	Instalații tehnice, mijloace de transport animale și plantații		Cont nou
2131	Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	2122	Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)
2132	Aparate și instalații de măsurare, control și reglare	2123	Aparate și instalații de măsurare, control și reglare
2133	Mijloace de transport	2124	Mijloace de transport
2134	Animale și plantații	2125	Animale și plantații
214	Mobilier, aparatură, birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	2126	Mobilier, aparatură, birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale

GRUPA 23 - IMOBILIZĂRI ÎN CURS

231	Imobilizări corporale în curs	231	Imobilizări imobiliare în curs
232	Avansuri acordate pentru imobilizări corporale		Cont nou
233	Imobilizări corporale în curs	230	Imobilizări necorporale în curs
234	Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale		Cont nou

GRUPA 26 - IMOBILIZĂRI FINANCIARE

261	Titluri de participare deținute la filiale din cadrul grupului	261	Titluri de participare/analitc distinct
262	Titluri de participare deținute la sociatăți din afara grupului	261	Titluri de participare/analitic distinct
263	Imobilizări financiare sub formă de interese de participare	262	Titluri imobilizate ale activității de portofoliu
265	Alte titluri imobilizate	263	Alte titluri imobilizate

Scanned with OKEN Scanner

267	Creanțe imobilizate	267	Creanțe imobilizate
2671	Sume datorate de filiale	2671	Creanțe legate de participații /analitic distinct
2672	Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale	2678	Dobânzi aferente creanțelor imobilizate/analitic distinct
2673	Împrumuturi acordate pe termen lung	2672	Împrumuturi acordate pe termen lung
2674	Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung	2678	Dobânzi aferente creanțelor imobilizate/analitic distinct
2675	Creanțe legate de interesele de participare	2671	Creanțe legate de participații/ analitic distinct
2676	Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare	2678	Dobânzi aferente creanțelor imobilizate/analitic distinct
2677	Acțiuni proprii-active imobilizate		Cont nou
2678	Alte creanțe imobilizate	2677	Alte creanțe imobilizate
2679	Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate	2678	Dobânzi aferente creanțelor imobilizate/analitic distinct
269	Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	269	Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

GRUPA 28 - AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

280	Amortizări privind imobilizările necorporale	280	Amortizări privind imobilizările necorporale
2801	Amortizarea cheltuielilor de constituire	2801	Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803	Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	2803	Amortizarea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare / analitic distinct
2805	Amortizarea concesiunilor brevetelor, licențelor mărcilor comerciale și altor drepturi și valori similare	2805	Amortizarea concesiunilor brevetelor și altor drepturi și valori similare
2807	Amortizarea fondului comercial	2807	Amortizarea fondului comercial
2808	Amortizarea altor imobilizări necorporale	2808	Amortizarea altor imobilizări necorporale
281	Amortizări privind imobilizările corporale	281	Amortizări privind imobilizările corporale
2811	Amortizarea amenajărilor de terenuri	2810	Amortizarea amenajărilor de terenuri

Scanned with OKEN Scanner

2812	Amortizarea construcţiilor	2811	Amortizarea construcţiilor
2813	Amortizarea instalaţiilor mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	2812	Amortizarea echipamentelor tehnologice
		2813	Amortizarea aparatelor şi instalaţiilor de măsurare control şi reglare
		2814	Amortizarea mijloacelor de transport
		2815	Amortizarea animalelor şi a plantaţiilor
2814	Amortizarea altor imobilizări corporale	2816	Amortizarea mobilierului, aparaturii birotice echipamentului de protecţie, a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale

GRUPA 29 - PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR

290	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	290	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
291	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale	291	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
293	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs	293	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
296	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	296	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE
GRUPA 30 - STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE

301	Materii prime	300	Materii prime
302	Materiale consumabile	301	Materiale consumabile
3021	Materiale auxiliare	3011	Materiale auxiliare
3022	Combustibil	3012	Combustibili
3023	Materiale pentru ambalat	3013	Materiale pentru ambalat
3024	Piese de schimb	3014	Piese de schimb
3025	Semninţe şi materiale de plantat	3015	Seminţe si materiale de plantat
3026	Furaje	3016	Furaje
3028	Alte materiale consumabile	3018	Alte materiale consumabile

Scanned with OKEN Scanner

303	Materiale de natura obiectelor de inventar	321	Obiecte de inventar
308	Diferențe de preț la materii prime și materiale	308	Diferențe de preț la materii prime și materiale

GRUPA 33 - PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE

331	Produse în curs de execuție	331	Produse în curs de execuție
332	Lucrări și servicii în curs de execuție	332	Lucrări și servicii în curs de execuție

GRUPA 34 - PRODUSE

341	Semifabricate	341	Semifabricate
345	Produse finite	345	Produse finite
346	Produse reziduale	346	Produse reziduale
348	Diferențe de preț la produse	348	Diferențe de preț la produse

GRUPA 35 - STOCURI AFLATE LA TERȚI

351	Materii și materiale aflate la terți	351 352	Materii și materiale aflate la terți Obiecte de inventar la terți
354	Produse aflate la terți	354	Produse aflate la terți
356	Animale aflate la terți	356	Animale aflate la terți
357	Mărfuri aflate la terți	357	Mărfuri aflate la terți
358	Ambalaje aflate la terți	358	Ambalaje aflate la terți

GRUPA 36 - ANIMALE

361	Animale și păsări	361	Animale și păsări
368	Diferențe de preț la animale și păsări	368	Diferențe de preț la animale și păsări

GRUPA 37 - MĂRFURI

371	Mărfuri	371	Mărfuri
378	Diferențe de preț la mărfuri	378	Diferențe de preț la mărfuri

GRUPA 38 - AMBALAJE

381	Ambalaje	381	Ambalaje
388	Diferențe de preț la ambalaje	388	Diferențe de preț la ambalaje

Scanned with OKEN Scanner

GRUPA 39 - PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

391	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	390	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
392	Provizioane pentru deprecierea materialelor		Cont nou
3921	Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile	391	Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
3922	Provizioane pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar	392	Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar
393	Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție	393	Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție
394	Provizioane pentru deprecierea produselor	394	Provizioane pentru deprecierea produselor
395	Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți	395	Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
396	Provizioane pentru deprecierea animalelor	396	Provizioane pentru deprecierea animalelor
397	Provizioane pentru deprecierea mărfurilor	397	Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
398	Provizioane pentru deprecierea ambalajelor	398	Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI
GRUPA 40 - FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE

401	Furnizori	401	Furnizori
403	Efecte de plătit	403	Efecte de plătit
404	Furnizori de imobilizări	404	Furnizori de imobilizări
405	Efecte de plătit pentru imobilizări	405	Efecte de plătit pentru imobilizări
408	Furnizori - facturi nesosite	408	Furnizori - facturi nesosite
409	Furnizori - debitori	409	Furnizori - debitori
4091	Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor		Cont nou
4092	Furnizori - debitori pentru prestări de serviciu și executări de lucrări		Cont nou

Scanned with OKEN Scanner

GRUPA 41 - CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE

411	Clienți		
4111	Clienți	411	Clienți
4118	Clienți incerți sau în litigiu	416	Clienți incerți
413	Efecte de primit de la clienți	413	Efecte de primit
418	Clienți - facturi de întocmit	418	Clienți - facturi de întocmit
419	Clienți - creditori	419	Clienți - creditori

GRUPA 42 - PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE

421	Personal - salarii datorate	421	Personal - salarii datorate
423	Personal - ajutoare materiale datorate	423	Personal - ajutoare materiale datorate
424	Participarea personalului la profit	112 424	Fondul de participare la profit Participarea personalului la profit
425	Avansuri acordate personalului	425	Avansuri acordate personalului
426	Drepturi de personal neridicate	426	Drepturi de personal neridicate
427	Reținere din salarii datorate terților	427	Reținere din salarii datorate terților
428	Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul	428	Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
4281	Alte datorii în legătură cu personalul	4281	Alte datorii în legătură cu personalul
4282	Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul	4282	Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul

GRUPA 43 - ASIGURĂRI, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE

431	Asigurări sociale	431	Asigurări sociale
4311	Contribuția unității la asigurările sociale	4311	Contribuția unității la asigurările sociale/analitic distinct
4312	Contribuția personalului la asigurările sociale	4311 4312	Contribuția unității la asigurările sociale/analitic distinct Contribuția personalului pentru pensia suplimentară
4313	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	4311	Contribuția unității la asigurările sociale/analitic distinct

Scanned with OKEN Scanner

4314	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	4311	Contribuția unității la asgurările sociale/analitic distinct
437	Ajutor de șomaj	437	Ajutor de șomaj
4371	Contribuția unității la fondul de șomaj	4371	Contribuția unității la fondul de șomaj
4372	Contribuția personalului la fondul de șomaj	4372	Contribuția personalului la fondul de șomaj
438	Alte datorii și creanțe sociale	438	Alte daorii și creanțe sociale
4381	Alte datorii sociale	4381	Alte datorii sociale
4382	Alte creanțe sociale	4382	Alte creanțe sociale

GRUPA 44 - BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE

441	Impozitul pe profit	441	Impozitul pe profit
442	Taxa pe valoarea adăugată	442	Taxa pe valoarea adăugată
4423	TVA de plată	4423	TVA de plată
4424	TVA de recuperat	4424	TVA de recuperat
4426	TVA deductibilă	4426	TVA deductibilă
4427	TVA colectată	4427	TVA colectată
4428	TVA neexigibilă	4428	TVA neexigibilă
444	Impozitul pe venituri de natura salariilor	444	Impozitul pe salarii
445	Subvenții	445	Subvenții
446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
447	Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate	447	Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate
448	Alte datorii și creanțe cu bugetul statului	448	Alte datorii și creanțe cu bugetul statului
4481	Alte datorii față de bugetul statului	4481	Alte datorii față de bugetul statului
4482	Alte creanțe privind bugetul statului	4482	Alte creanțe privind bugetul statului

GRUPA 45 - GRUP ȘI ASOCIAȚI

451	Decontări în cadrul grupului	451	Decontări în cadrul grupului
4511	Decontări în cadrul grupului	4511	Decontări în cadrul grupului
4518	Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului	4518	Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului

Scanned with OKEN Scanner

452	Decontări privind interesele de participare		Cont nou
4521	Decontări privind interesele de participare		Cont nou
4528	Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare		Cont nou
455	Sume datorate asociaților	455	Asociați - conturi curente
4551	Asociați - conturi curente	4551	Asociați - conturi curente
4558	Asociați - dobânzi la conturi curente	4558	Dobânzi - conturi asociați
456	Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul	456	Decontări cu asociații provind capitalul
457	Dividende de plată	457	Dividende de plată
458	Decontări din operații în participație	458	Decontări din operații în participație
4581	Decontări din operații în participație-pasiv	4581	Decontări din operații în participație-pasiv
4582	Decontări din operații în participație-activ	4582	Decontări din operații în participație-activ

GRUPA 46 - DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI

461	Debitori diverși	461	Debitori diverși
462	Creditori diverși	462	Creditori diverși

GRUPA 47 - CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE

471	Cheltuieli înregistrate în avans	471	Cheltuieli înregistrate în avans
472	Venituri înregistrate în avans	472	Venituri înregistrate în avans
473	Decontări din operații în curs de clarificare	473	Decontări din operații în curs de clarificare

GRUPA 48 - DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII

481	Decontări între unitate și subunități	481	Decontări între unitate și subunități
482	Decontări între subunități	482	Decontări între subunități

GRUPA 49 - PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR

491	Provizioane pentru deprecierea creanțelor - clienți	491	Provizioane pentru deprecierea creanțelor - clienți

Scanned with OKEN Scanner

495	Provizioane pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu asociații	495	Provizioane pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu asociații
496	Provizioane pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși	496	Provizioane pentru deplasarea creanțelor - debitori diverși

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE
GRUPA 50 - INVESTIȚII FINANCIARE PE TERMEN SCURT

501	Investiții financiare pe termen scurt la societăți din cadrul grupului		Cont nou
502	Acțiuni proprii	502	Acțiuni proprii
503	Acțiuni	503	Acțiuni
505	Obligațiuni emise și răscumpărate	505	Obligațiuni emise și răscumparate
506	Obligațiuni	506	Obligațiuni
508	Alte investiții financiare pe termen scurt și creanțe asimilate	508	Alte titluri de plasament și creanțe asimilate
5081	Alte titluri de plasament	5081	Alte titluri de plasament
5088	Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament	5088	Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament
509	Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt	509	Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament

GRUPA 51 - CONTURI LA BĂNCI

511	Valori de încasat	511	Valori de încasat
5112	Cecuri de încasat	5112	Cecuri de încasat
5113	Efecte de încasat	5113	Efecte de încasat
5114	Efecte remise spre scontare	5114	Efecte remise spre scontare
512	Conturi curente la bnci	512	Conturi curente la bănci
5121	Conturi la bănci în lei	5121 5126	Conturi la bănci în lei Carnete de cecuri cu limita de sumă
5124	Conturi la bănci în valută	5124	Conturi la bănci în valută
5125	Sume în curs de decontare	5125	Sume în curs de decontare
5129	Disponibilități ale clienților	5129	Disponibilități ale clienților
518	Dobânzi	518	Dobânzi
5186	Dobânzi de plătit	5186	Dobânzi de plătit
5187	Dobânzi de încasat	5187	Dobânzi de încasat
519	Credite bancare pe termen scurt	519	Credite bancare pe termen scurt

Scanned with OKEN Scanner

5191	Credite bancare pe termen scurt	5191	Credite bancare pe termen scurt
5192	Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență	5192	Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
5193	Credite externe guvernamentale	5193	Credite externe guvernamentale
5194	Credite externe garantate de stat	5194	Credite externe garantate de stat
5195	Credite externe garantate de bănci	5195	Credite externe garantate de bănci
5196	Credite de la trezoreria statului	5196	Credite de la trezoreria statului
5197	Credite interne garantate de stat	5197	Credite interne garantate de stat
5198	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	5198	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

GRUPA 53 - CASA

531	Casa	531	Casa
5311	Casa în lei	5311	Casa în lei
5314	Casa în valută	5314	Casa în valută
532	Alte valori	532	Alte valori
5321	Timbre fiscale și poștale	5321	Timbre fiscale și poștale
5322	Bilete de tratament și odihnă	5322	Bilete de tratament și odihnă
5323	Tichete și bilete de călătorie	5323	Tichete și bilete de călătorie
5328	Alte valori	5328	Alte valori

GRUPA 54 - ACREDITIVE

541	Acreditive	541	Acreditive
5411	Acreditive în lei	5411	Acreditive în lei
5412	Acreditive în valută	5412	Acreditive în valută
542	Avansuri de trezorerie	542	Avansuri de trezorerie

GRUPA 58 - VIRAMENTE INTERNE

581	Viramente interne	581	Viramente interne

GRUPA 59 - PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE

591	Provizioane pentru deprecierea investițiilor financiare la societăți din cadrul grupului	590	Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament/analitic distinct
592	Provizioane pentru deprecierea acțiunilor proprii	590	Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament /analitic distinct

Scanned with OKEN Scanner

593	Provizioane pentru deprecierea acțiunilor	590	Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament/analitic distinct
595	Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor emise și răscumpărate	590	Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament/analitic distinct
596	Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor	590	Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament/analitic distinct
598	Provizioane pentru deprecierea altor investiții financiare și creanțe asimilate	590	Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament /analitic distinct

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI
GRUPA 60 - CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE

601	Cheltuieli cu materiile prime	600	Cheltuieli cu materiile prime
602	Cheltuieli cu materialele consumabile	601	Cheltuieli cu materialele consumabile
6021	Cheltuieli cu materialele auxiliare	6011	Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022	Cheltuieli privind combustibilul	6012	Cheltuieli privind combustibilului
6023	Cheltuieli privind materialele pentru ambalat	6013	Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024	Cheltuieli privind piesele de schimb	6014	Cheltuieli privind piesele de schimb
6025	Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat	6015	Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
6026	Cheltuieli privind furajele	6016	Cheltuieli privind furajele
6028	Cheltuieli privind alte materiale consumabile	6018	Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603	Cheltuieli privind materialele natura obiectelor de inventar	603	Cheltuieli privind obiectele de inventar
604	Cheltuieli privind materialele nestocate	604	Cheltuieli privind materialele nestocate
605	Cheltuieli privind energia și apa	605	Cheltuieli privnd energia și apa
606	Cheltuieli privind animalele și păsările	606	Cheltuieli privind animalele și păsările
607	Cheltuieli privind mărfurile	607	Cheltuieli privind mărfurile
608	Cheltuieli privind ambalajele	608	Cheltuieli privind ambalajele

Scanned with OKEN Scanner

GRUPA 61 - CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ȘI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI

611	Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile	611	Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile
612	Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	612	Cheltuieli cu redevențele locațiile de gestiune și chiriile
613	Cheltuieli cu primele de asigurare	613	Cheltuieli cu primele de asigurare
614	Cheltuieli cu studiile și cercetările	614	Cheltuieli cu studiile și cercetările

GRUPA 62 - CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI

621	Cheltuieli cu colaboratorii	621	Cheltuieli cu colaboratorii
622	Cheltuieli privind comisioanele și onorariile	622	Cheltuieli privind comisioanele și onorariile
623	Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	623	Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate
624	Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal	624	Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal
625	Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări	625	Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări
626	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	626	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații
627	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate	627	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți	628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

GRUPA 63 - CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE

635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

GRUPA 64 - CHELTUIELI CU PERSONALUL

641	Cheltuieli cu salariile personalului	641	Cheltuieli cu salariile personalului
645	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială	645	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială
6451	Contribuția unității la asigurările sociale	6451	Contribuția unității la asigurările sociale/analitic distinct

Scanned with OKEN Scanner

6452	Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	6452	Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj
6453	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate		Cont nou
6458	Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială	6458	Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială

GRUPA 65 - ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

654	Pierderi din creanțe și debitori diverși	654 6714	Pierderi din creanțe și debitori diverși Pierderi din debitori diverși
658	Alte cheltuieli de exploatare	658	Alte cheltuieli de exploatare
6581	Despăgubiri, amenzi și penalități	6711	Despăgubiri, amenzi și penalități
6582	Donații și subvenții acordate	6712	Donații și subvenții acordate
6583	Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital	6721 6728	Cheltuieli privind activele cedate Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital
6588	Alte cheltuieli de exploatare	658 6718	Alte cheltuieli de exploatare Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune

GRUPA 66 - CHELTUIELI FINANCIARE

663	Pierderi din creanțe legate de participații	663	Pierderi din creanțe legate de participații
664	Chletuieli privind investițiile financiare cedate		Cont nou
6641	Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate		Cont nou
6642	Pierderi privind investițiile financiare pe termen scurt cedate	664	Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate
665	Cheltuieli din diferențe de curs valutar	665	Cheltuieli din diferențe de curs valutar
666	Cheltuieli privind dobânzile	666	Cheltuieli privind dobânzile
667	Cheltuieli privind sconturile acordate	667	Cheltuieli privind sconturile acordate
668	Alte cheltuieli financiare	668	Alte cheltuieli financiare

Scanned with OKEN Scanner

GRUPA 67 - CHELTUIELI EXTRAORDINARE

671	Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare	Cont nou

GRUPA 68 - CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE

681	Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele	681	Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
		6871	Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor
6812	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	6812	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli
		6872	Cheltuieli excepţionale privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli
6813	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	6813	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor
		6873	Cheltuieli excepţionale privind provizioanele pentru deprecieri/ analitic distinct
6814	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	6814	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante
		6873	Cheltuieli excepţionale privind provizioanele pentru deprecieri/ analitic distinct
686	Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele	686	Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele
6863	Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor financiare	6863	Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecieri/ analitic distinct
6864	Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	6863	Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecieri / analitic distinct
6868	Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor	6868	Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor

Scanned with OKEN Scanner

GRUPA 69 - CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE

691	Cheltuieli cu impozitul pe profit	691	Cheltuieli cu impozitul pe profit
698	Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus		Cont nou

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

GRUPA 70 - CIFRA DE AFACERI

701	Venituri din vânzarea produselor finite	701	Venituri din vânzarea produselor finite
702	Venituri din vânzarea semifabricatelor	702	Venituri din vânzarea semifabricatelor
703	Venituri din vânzarea produselor reziduale	703	Venituri din vânzarea produselor reziduale
704	Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	704	Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705	Venituri din studii şi cercetări	705	Venituri din studii şi cercetări
706	Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	706	Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	707	Venituri din vânzarea mărfurilor
708	Venituri din activităţi diverse	708	Venituri din activităţi diverse

GRUPA 71 - VARIAŢIA STOCURILOR

711	Variaţia stocurilor	711	Variaţia stocurilor

GRUPA 72 - VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI

721	Venituri din producţia de imobilizări necorporale	721	Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722	Venituri din producţia de imobilizări corporale	722	Venituri din producţia de imobilizări corporale

GRUPA 74 - VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE

741	Venituri din subvenţii de exploatare	741	Venituri din subvenţii de exploatare
7411	Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri		Cont nou
7417	Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri		Cont nou

Scanned with OKEN Scanner

GRUPA 75 - ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754	Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși	754	Venituri din creanțe reactivate
758	Alte venituri din exploatare	758	Alte venituri din exploatare
7581	Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități	7711	Venituri din despăgubiri și penalități
7582	Venituri din donații și subvenții primite	7718	Alte venituri excepționale din alte operații de gestiune
7583	Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital	7721 7728	Venituri din cedarea activelor/ analitic distinct Alte venituri excepționale din operații de capital
7584	Venituri din subvenții pentru investiții	7727	Subvenții pentru investiții virate la venituri
7588	Alte venituri din exploatare		Cont nou

GRUPA 76 - VENITURI FINANCIARE

761	Venituri din imobilizări financiare	761	Venituri din participații
7611	Venituri din titluri de participare deținute la filialele din cadrul grupului		Cont nou
7612	Venituri din titluri de participare deținute de societăți din afara grupului		Cont nou
7613	Venituri din titluri de participare deținute în întreprinderi asociate din cadrul grupului		Cont nou
7614	Venituri din titluri de participare deținute în întreprinderi asociate din afara grupului		Cont nou
7615	Venituri din titluri de participare strategice în cadrul grupului		Cont nou
7616	Venituri din titluri de participare strategice în afara grupului		Cont nou
762	Venituri din investiții financiare pe termen scurt	764	Venituri din titluri de plasament
763	Venituri din creanțe imobilizate	763	Venituri din creanțe imobilizate
764	Venituri din investiții financiare cedate		Cont nou

Scanned with OKEN Scanner

7641	Venituri din imobilizări financiare cedate	7721	Venituri din cedarea activelor/ analitic distinct
7642	Câștiguri din investiții financiare pe termen scurt cedate	764	Venituri din titluri de plasament
765	Venituri din diferențe de curs valutar	765	Venituri din diferențe de curs valutar
766	Venituri din dobânzi	766	Venituri din dobânzi
767	Venituri din sconturi obținute	767	Venituri din sconturi obținute
768	Alte venituri financiare	768	Alte venituri financiare

GRUPA 77 - VENITURI EXTRAORDINARE

771	Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare		Cont nou

GRUPA 78 - VENITURI DIN PROVIZIOANE

781	Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare	781	Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
7812	Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli	7812 7872	Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli Venituri excepționale din provizioane pentru riscuri și cheltuieli
7813	Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	7813 7873	Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri/ analitic distinct
7814	Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante	7814 7873	Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante Venituri excepționale din provizioane pentru deprecieri/ analitic distinct
786	Venituri financiare din provizioane	768	Venituri financiare din provizioane
7863	Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	7863	Venituri din provizioane pentru deprecieri/analitic distinct
7864	Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante	7863	Venituri din provizioane pentru deprecieri/analitic distinct

Scanned with OKEN Scanner

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE
GRUPA 80 - CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI

801	Angajamente acordate	801	Angajamente acordate
8011	Giruri și garanți acordate	8011	Ciruri și garanți acordate
8018	Alte angajamente acordate	8018	Alte angajamente acordate
802	Angajamente primite	802	Angajamente primite
8021	Giruri și garanți primite	8021	Ciruri și garanți primite
8028	Alte angajamente primite	8028	Alte angajamente primite
803	Alte conturi în afara bilanțului	803	Alte conturi în afara bilanțului
8031	Imobilizări corporale luate cu chirie	8031	Mijloace fixe luate cu chirie
8032	Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare	8032	Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033	Valori materiale primite în păstrare sau custodie	8033	Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034	Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare	8034	Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare
8036	Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate	8036	Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate
8037	Efecte scontate neajunse la scadență	8037	Efecte scontate neajunse la scadență
8038	Alte valori în afara bilanțului	8038	Alte valori în afara bilanțului
8039	Stocuri de natura obiectelor de inventar		Cont nou
804	Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe		Cont nou
8045	Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe	8045	Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

GRUPA 89 - BILANȚ

891	Bilanț de deschidere	891	Bilanț de deschidere
892	Bilanț de închidere	892	Bilanț de închidere

Scanned with OKEN Scanner